

Aalto-yliopisto
Perustieteiden korkeakoulu

Jussi Juvonen

Rullaavan suunnittelun käyttöönotto ja haasteet johtamisjärjestelmän kannalta

Diplomityö, joka on jätetty opinnäytteenä tarkastettavaksi diplomi-insinöörin
tutkintoa varten informaatioverkostojen tutkinto-ohjelmassa.

Espoossa 20.2.2013

Työn valvoja: Professori Ilkka Kauranen

Työn ohjaaja: Taloustieteiden maisteri Jarno Jahnukainen

AALTO-YLIOPISTO PERUSTIETEIDEN KORKEAKOULU		DIPLOMITYÖN TIIVISTELMÄ	
Tekijä: Jussi Juvonen			
Työn nimi: Rullaavan suunnittelun käyttöönotto ja haasteet johtamisjärjestelmän kannalta			
Tutkinto-ohjelma: Informaatioverkostojen tutkinto-ohjelma			
Professori: Strateginen johtaminen		Koodi: TU-91	
Työn valvoja: Professori Ilkka Kauranen		Työn ohjaaja: Taloustieteiden maisteri Jarno Jahnukainen	
<p>Tämän tutkimuksen kohteena on kohdeyrityksessä tapahtuva rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönotto. Työssä keskitytään erityisesti rullaavan suunnitteluprosessin ja johtamisjärjestelmän suhteeseen. Työn tavoitteena on tarjota konkreettisia suosituksia rullaavaan suunnitteluun siirtymisen edistämiseksi kohdeyrityksessä. Työssä käytetyt tutkimusmenetelmät ovat kirjallisuustutkimus ja haastattelut. Kirjallisuuden pohjalta muodostetaan ensiksi käsitys rullaavan suunnittelun ja johtamisjärjestelmän suhteesta sekä rullaavan suunnittelun vaikutuksista yrityksen toimintaan. Empiirisessä osassa perehdytään kohdeyrityksen suunnitteluprosessiin sekä sisäisen materiaalin avulla että haastattelututkimuksen keinoin. Samalla selvitettiin kohdeyrityksessä vallitsevia käsityksiä liittyen rullaavan suunnittelun käyttöönottoon ja sen vaikutuksista johtamisjärjestelmään.</p> <p>Työn tulokset perustuvat sekä kirjallisuuden että haastatteluaineiston analysointiin ja ne esitetään kohdeyrityksen rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönottoa edistävien suositusten muodossa. Tärkeimmät suositukset pitävät sisällään muun muassa seuraavia seikkoja: Rullaavan suunnittelun ja johtamisjärjestelmän suunnitelmallisen yhteensovittamisen jatkaminen. Rullaavan suunnittelun etujen selvittäminen eri osapuolille entistä painokkaammin. Rullaavan suunnitteluprosessin kulun selvittäminen eri osapuolille entistä havainnollisemmin. Palkitsemiskäytäntöjen kehittäminen rullaavaa suunnitteluprosessia tukeviksi. Kannustimien lisääminen rullaavan suunnittelun tekemiseksi osaksi päivittäistä johtamistyötä. Rullaavaan suunnitteluun liittyvän raportoinnin kehittäminen entistä joustavammaksi. Rullaavaan suunnitteluun liittyvän tavoiteasetannan ja tuloskorttien tavoitteiden suhteen tarkistaminen. Palautteen keräämisen ja siihen reagoinnin kehittäminen yhä systemaattisemmaksi. Annetut suositukset tiivistävät kohdeyrityksessä vallitsevan käsityksen ja toteuttamalla niitä voidaan edistää rullaavan suunnittelun käyttöönottoa.</p>			
Päivämäärä: 20.2.2013		Kieli: Suomi	Sivumäärä: 96+2
Avainsanat: budjetointi, ennustaminen, rullaava suunnittelu, johtamisjärjestelmä, johdon ohjausjärjestelmä, johdon ohjauskeinot			

AALTO UNIVERSITY SCHOOL OF SCIENCE		ABSTRACT OF THE MASTER'S THESIS
Author: Jussi Juvonen		
Title: Implementation of rolling forecast and planning process – Implications for the management system		
Degree programme: Information networks		
Professorship: Strategic management		Code: TU-91
Supervisor: Professor Ilkka Kauranen	Advisor: Master of Economics Jarno Jahnukainen	
<p>This study focuses on the implementation of the rolling forecast and planning process of the case company. The main emphasis is on the relationship between the rolling planning process and the management system of the company. The objective of this study is to offer concrete recommendations in order to facilitate the implementation of the rolling planning in the case company. The methodologies used in this study include a literature study accompanied by the empirical interviews. First basing on the literature, the relationship between rolling planning and management systems is conceptualized. Also the main characteristics of rolling forecasting and planning and their use are studied. In the empirical part of the study, internal documentation is used to describe the new planning process and interviews were conducted in order to capture the management's current understanding of the subject. Particularly, the interviews focused on the outlook for the implementation of the rolling forecast and planning process and its implications for the management system.</p> <p>The findings of this study are based on a rigorous analysis of the literature and the data acquired from the interviews. As findings, a set of concrete recommendations are offered in order to facilitate the implementation of rolling planning process. The most important recommendations are as follows: Continuing the systematic integration of the rolling planning process and the management system. Bringing up the benefits of the rolling planning even more emphatically than before. Clarifying the rolling planning process for different parties. Developing reward and compensation methods that support rolling planning process. Boosting the intensives for making the rolling planning as a part of the daily routine. Developing even more flexible reporting possibilities. Adjusting the relationship of the target setting between rolling planning and balanced scorecards. The given recommendations encapsulate the current collective understanding in the case company. By following these, the implementation of the rolling forecast and planning process can be facilitated.</p>		
Date: February 20, 2013	Language: Finnish	Number of pages: 96+2
Keywords: budgeting, forecasting, rolling forecasting, planning, management system, management control system, management controls		

Esipuhe

Diplomityö on varmasti suurin ponnistus jokaisen teekkarin opiskeluaikana. Se on kuitenkin myös lähes varmuudella se opettavaisin. Prosessin aikana opin paljon uutta. Tiedän paljon enemmän budjetoinnista ja rullaavasta suunnittelusta kuin aikaisemmin, sain kokemusta haastattelemisesta ja osaan kirjoittaa siistin tutkimusraportin. Lisäksi opin, että apuakin on välillä kysyttävä. Se on osa prosessia, ja vain siten voidaan päästä parhaisiin tuloksiin.

Olen kiitollinen SOK:lle, joka tarjosi tilaisuuden tämän diplomityön tekemiselle. Erityisesti kiitän talousjohtajana SOK:lla toimivaa ohjaajaani TTM Jarno Jahnukaista, joka tuki minua työssäni aina loppuun asti. Kiitän myös haastateltavia, jotka ystävällisesti tarjosivat aikaansa ja näkemystään tätä työtä varten. Suuri kiitos valvojalleni professori Ilkka Kauraselle arvokkaasta näkemyksestä ja avusta työn kokonaisuuden muokkaamisessa. Kiitos läheisilleni, jotka ovat antaneet työrauhan ja uskoneet valmistumiseeni, vaikkakin hitaasti mutta varmasti.

Toivon että työn tuloksista on hyötyä S-ryhmän suunnitteluprosessin ja johtamisjärjestelmän kehittämissä. Omana tavoitteenani on työn tekemisen aikana ollut kehittää tutkimustaitojani, projektin koordinoitukykyä ja sisäistää monimutkainen kokonaisuus, jonka yrityksen johtamisjärjestelmä, ennustamis- ja suunnitteluprosessi muodostavat. Uskonkin, että tämän diplomityö tuki ammatillista kasvuani monin eri tavoin. Toivotan kiintoisia hetkiä työni parissa!

Espoossa 20.2.2013

Jussi Juvonen

Sisältö

1	Johdanto	7
1.1	Motivaatio	7
1.2	Ongelman määrittäminen	8
1.3	Tavoitteet ja aiheen rajaaminen	9
1.4	Keskeiset käsitteet	11
2	Johtamisjärjestelmä ja sen eri alueet	12
2.1	Johtamisjärjestelmä	12
2.2	Johdon ohjausjärjestelmät	13
2.3	Johtamisprosessi	17
2.4	Ennustamisesta	17
2.5	Budjetointi	18
2.5.1	Budjetoinnin tehtävät ja tavoitteet	19
2.5.2	Perinteisen budjetoinnin ongelmat	20
2.5.3	Budjetoinnin yleisyys	23
3	Vaihtoehtoja perinteiselle budjetoinnille	25
3.1	Rullaava suunnittelu	26
3.2	Skenaariosuunnittelu	29
3.3	Nollapohjabudjetointi	29
3.4	Arvoperusteinen johtaminen	30
3.5	Toimintopohjainen budjetointi	30
3.6	Beyond budgeting	31
4	Perinteisestä budjetoinnista rullaavaan suunnitteluun	34
4.1	Rullaavan suunnittelun ominaispiirteet	35
4.1.1	Suunnitteluhorisontin pidentyminen	35
4.1.2	Suunnittelutiheyden lisääminen	35
4.1.3	Yksityiskohtaisuuden määrän pienentäminen	36
4.1.4	Paino liiketoiminnan keskeisiin ajureihin	36
4.1.5	Uusien suunnittelujärjestelmien hyödyntäminen	37
4.2	Rullaava suunnittelu johtamisjärjestelmän kannalta	39
4.2.1	Taktisen suunnittelun kytkeminen strategiaprosessiin	39
4.2.2	Tavoiteasetanta rullaavassa järjestelmässä	39
4.2.3	Palkitsemiskäytännöt	40
4.2.4	Suhde tulokorttijärjestelmään	42
4.2.5	Rullaava suunnittelu ja organisaatiokulttuurin muutos	43
4.2.6	Johtamisjärjestelmän muokkaaminen	44
5	S-ryhmän suunnitteluprosessi	45
5.1	S-ryhmä organisaationa	45
5.2	Rullaava suunnitteluprosessi Supro	47
5.3	Suunnitteluprosessin johtaminen ja yhtenäistäminen	49

6	Tutkimusmenetelmät ja toteutusprosessi	51
6.1	Tutkimusmenetelmän valinta	51
6.2	Tutkimusjoukon valinta ja kuvaus	52
6.3	Haastattelujen suunnittelu ja kysymysten laatiminen	52
6.4	Haastatteluiden toteuttaminen	52
6.5	Aineiston analyysi	53
7	Haastattelujen tulokset.....	54
7.1	Ennustamisen merkitys	54
7.2	Rullaava suunnittelu osaksi johtamisjärjestelmää.....	55
7.2.1	Johtamiskulttuurin muutos.....	56
7.2.2	Osaksi päivittäistä johtamista	57
7.2.3	Tavoiteasetanta ja palkitseminen	59
7.2.4	Raportointi ja liittymät	62
7.3	Rullaava suunnittelu käytännössä	65
7.3.1	Uusi suunnitteluprosessi	67
7.3.2	Järjestelmän hyödyt	70
7.3.3	Taktisen ja strategisen suunnittelun kytkentä	73
7.3.4	Liiketoiminnan ajureilla suunnittelu ja liiketoimintalähtöisyys	74
7.3.5	Suunnittelun keventyminen	75
7.3.6	Yhtenäistämisen edut	77
7.4	Muita haastatteluissa esiin tulleita asioita	78
7.4.1	Suunnittelujärjestelmän käytettävyys	78
7.4.2	Vertailu vastaaviin yksiköihin ja simulointi	80
7.4.3	Palautteen kerääminen	81
8	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi	83
9	Synteesi ja johtopäätökset.....	84
9.1	Suosituksat rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönoton edistämiseksi	87
	Lähteet:	91
	Liitteet:.....	97
	Liite 1 Selostus kirjallisuuskatsauksesta	97
	Liite 2 Haastattelut	98

1 Johdanto

1.1 Motivaatio

Yritysten on nykyaikana seurattava tiiviisti ympäristöään ja ympäröivän maailman tapahtumia. Vaikka yrityksen strategia olisi huippuunsa hiottu, ei ympäristön muutoksia pystytä aina näkemään ennalta. Muutoksiin voidaan kuitenkin pyrkiä varautumaan ennustamisen avulla. Tulevaisuuden näkymien ennustaminen on tärkeää toiminnan suunnittelun kannalta, mistä johtuen sille tulisi myös osoittaa riittävästi resursseja (Clarke 2007). Toisaalta on syytä huomata, että kyky ennustaa virheettömästi ei vielä riitä, vaan reagointikyky ja suunnitelmien päivittäminen sekä toimeenpano on vähintään yhtä tärkeää (Barrett & Hope 2006).

Toimintaympäristön muuttuminen edellyttää sopeutumista uusiin olosuhteisiin, minkä pitäisi tapahtua ensisijaisesti uusia, päivitettyjä strategioita toteuttamalla (Apanaschik 2007). Tällöin muutosta pystytään hallitsemaan ja ohjaamaan halutulla tavalla eteenpäin. Jotta muutosta voitaisiin johtaa strategian kautta, on ennustaminen ja lyhyen tähtäimen suunnittelu tärkeää kytkeä strategiaan ja pidemmän aikavälin tavoitteisiin (Lamoreaux 2011). Tämä mahdollistaa joustavan päätöksenteon tilanteen mukaisesti, auttaen samalla huomioimaan strategiassa asetetut suuntaviivat. Koska lyhytaikaisen toiminnan suunnittelun lähtökohtana pitäisi hyödyntää sekä ennusteita että yrityksen strategiaa, on suunnitteluprosessissa huomioitava riittävällä tasolla molemmat.

Epävakaa liiketoimintaympäristö ei ole ainoa haaste suunnitteluprosessille. Yritysten on pystyttävä myös raportoimaan odotettua taloudellista tulosta säännöllisesti. (Apanaschik 2007) Lisäksi internetin merkitys on noussut keskeiseksi. Yhä useammin liiketoimintaympäristöä dominoi verkkokauppa ja sähköinen kaupankäynti, jolloin taloudellisen johtamisen tekniikoiden on pystyttävä vastaamaan sähköisen kaupankäynnin vaatimaan nopeuteen ja joustavuuteen (Fanning 2000). Yritysten suunnitteluprosessilta ja järjestelmiltä vaaditaan siis koko ajan enemmän.

Perinteisesti lyhyen aikavälin suunnitteluun ja osittain myös ennustamisen tarkoituksiin, on käytetty vuosibudjetointia. Viime aikoina budjetointi on kuitenkin saanut osakseen kasvavaa kritiikkiä, ja monet näkevät sen kankeaksi ja byrokraattiseksi jäänteeksi menneisyydestä. Budjetointiin käytetään myös huomattavia määriä aikaa, josta suuri osa kuluu datan keräämiseen ja hallintaan (Apanaschik 2007). Yhä useammat yritykset ovatkin lähteneet miettimään, kuinka ennustamis- ja suunnitteluprosessia – useimmissa yrityksissä käytännössä budjetointiprosessia – voitaisiin kehittää paremmin nykyajan vaatimuksia vastaavaksi.

Tässä diplomityössä tutkitaan rullaavaa suunnittelua ja sen käyttöönottoa. Rullaava suunnittelu pitää sisällään taloudellisten ennusteiden ja operatiivisten suunnitelmien päivittämisen, sekä tarpeen tullen strategisten vaihtoehtojen ja suunnitelmien tarkastelun. Tämän tutkimuksen kohdeyrityksessä S-ryhmässä ollaan korvaamassa pitkään käy-

tössä olleita perinteisiä budjetointimenetelmiä rullaavalla suunnittelulla. Tästä johtuen on tärkeää ymmärtää sekä perinteisen budjetoinnin lainalaisuudet että rullaavan suunnitteluprosessin keskeiset ominaisuudet. Budjetointia tulisi tutkia osana johtamisjärjestelmää ja sen eri alueista ja toiminnoista muodostuvaa kokonaisuutta (Hansen et al. 2003). Sama pätee rullaavaan suunnitteluun, sillä budjetoinnin lailla myös rullaava suunnittelu toimii yhtenä johtamisjärjestelmän komponenttina. Jotta uudesta suunnitteluprosessista ja rullaavan suunnittelun järjestelmästä saataisiin mahdollisimman suuri hyöty, on sen suhde yrityksen johtamisjärjestelmään ja sen eri alueisiin määriteltävä ja ymmärrettävä.

1.2 Ongelman määrittäminen

S-ryhmä koostuu 20 alueosuuskaupasta, joista kukin toimii omana itsenäisenä yrityksenään. Alueosuuskauppojen toimintaa koordinoi Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta (SOK), joka tuottaa osuuskaupoille hankinta-, asiantuntija- ja tukipalveluita ja vastaa S-ryhmän strategisesta ohjauksesta ja sen eri ketjujen kehittämisestä. S-ryhmä toimii vahvasti ketjujen kautta, minkä ansiosta keskitetty hankinta voidaan yhdistää osuuskauppojen paikallistuntemukseen. Jokaista ketjua ohjaa oma ketjuohjausorganisaatio, joka vastaa oman toimialansa ketjutoiminnan koordinoinnista, kehittämisestä, ohjaamisesta ja valvomisesta. Ketjuohjauksen osuus liiketoiminnan suunnittelussa on alueosuuskaupoille oleellinen. Jotta tätä kokonaisuutta voitaisiin hallita entistä tehokkaammin, tarvitaan yhtenäisiä, koko S-ryhmän kattavia tietojärjestelmiä.

Viime vuosina S-ryhmässä on ollut käynnissä rullaavan suunnitteluprosessin *Supron* käyttöönottoprojekti, joka on hyvä esimerkki S-ryhmän prosesseja sekä järjestelmiä yhtenäistävästä hankkeesta. Projektiin liittyy sekä suunnitteluprosessin kehittäminen kokonaisuutena että siihen saumattomasti integroituvan ja sitä tukevan suunnittelujärjestelmän käyttöönotto. Kehittämistyön tavoitteena on parantaa koko S-ryhmän reagointikykyä nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Samalla yhtenäistyvät myös johtamiskäytännöt ja johtamisen työkalut, minkä odotetaan johtavan parempaan johtamiseen ja suunnitelmien toteuttamiseen. Ensisijainen haaste projektin onnistumisessa suunnittelujärjestelmän käyttöönoton ohella on uudistetun suunnitteluprosessin koordinointi ja sovittaminen S-ryhmän johtamisjärjestelmään. Näistä lähtökohdista syntyi tilaisuus myös tämän diplomityön tekemiselle. Koska suunnitteluprosessi kytkeytyy hyvin vahvasti johtamiseen, on johtamisen prosessia ja käytäntöjä tarkasteltava uudelleen. Toisaalta kysymys on uuden ajattelutavan omaksumisesta, jonka rullaava suunnittelu tuo osaksi päivittäistä toimintaa ja johtamista.

Rullaavia konsepteja käsittelevä kirjallisuus on suhteellisen kirjavaa, ja perustuu suureksi osaksi tutkimuslaitosten ja konsultointiyritysten käytäntölähtöiseen tutkimukseen. Tämän takia tieto on pirstaloitunutta ja sen saatavuus vaihtelee. Hillestadin (2011) mukaan rullaavan suunnittelun kaltaisten uusien menetelmien käyttöönottamisesta yrityk-

sissä on tehty vain vähän empiirisiä tutkimuksia. Lisäksi rullaava suunnittelu ja esimerkiksi tulokortit ovat läheisesti yhteydessä yrityksen strategiaan ja johtamisjärjestelmään, mutta tämänkaltaisten vaihtoehtoisten ohjausjärjestelmien käyttöönoton vaikutuksista tiedetään käytännössä vain vähän (Østergren & Stensaker 2011). Tämä tutkimus tuo näin ollen mielenkiintoisen ja tuoreen näkökulman aiheeseen.

1.3 Tavoitteet ja aiheen raja

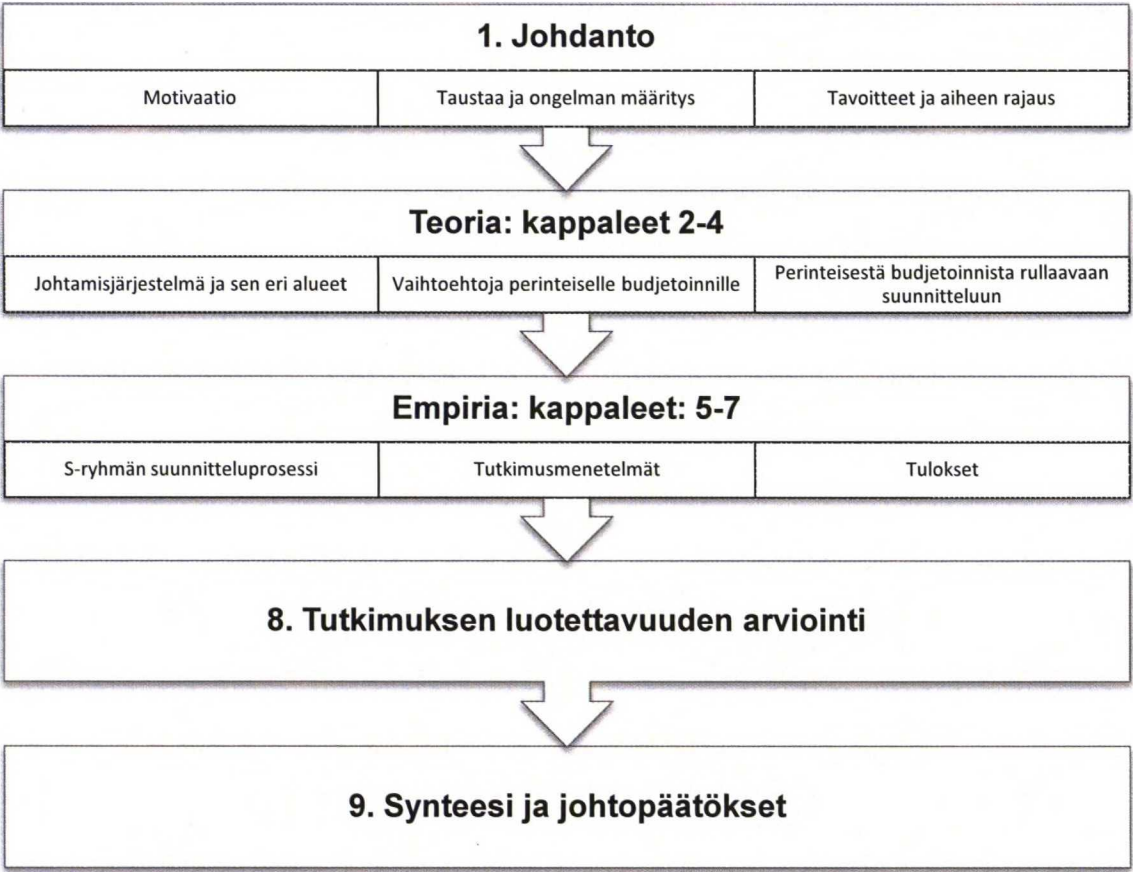
Tämän diplomityön tavoitteena on tarjota kohdeyritykselle konkreettisia suosituksia rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönoton edistämiseksi. Rullaavan suunnittelun käyttöönotossa olennainen haaste on uuden suunnitteluprosessin sovittaminen S-ryhmän johtamisjärjestelmään. Tästä johtuen työssä perehdytään johtamisjärjestelmän ja johtamisprosessin käsitteisiin. Koska perinteisestä budjetoinnista on tarkoitus luopua, tutustutaan työssä myös budjetoinnin ominaispiirteisiin ja käyttötarkoituksiin lähtötilanteen ymmärtämiseksi. Lisäksi työssä esitellään perinteisen budjetoinnin keskeiset ongelmat ja vaihtoehtoisia menetelmiä budjetoinnille. Tämän jälkeen perehdytään rullaavan suunnittelun ominaispiirteisiin ja siihen, miten ennustaminen ja rullaava suunnittelu kytkeytyvät osaksi yrityksen johtamisjärjestelmää.

Työn empiirisessä osassa selvitettiin teoriaosan tueksi haastatteluin eri osapuolten näkemyksiä liittyen suunnitteluprosessin uudistamiseen. Tutkimusta varten haastateltiin useita eri liiketoiminnan johtajia sekä suunnittelijoita eri alueosuuskaupoista, kuin myös ketjuohjauksesta vastaavia henkilöitä SOK:lta. Haastatteluiden avulla haluttiin selvittää, minkälaisia käsityksiä eri henkilöillä on rullaavasta suunnitteluprosessista ja miten sen käyttöönoton koetaan vaikuttavan johtamisjärjestelmään. Samalla tiedusteltiin, mitkä asiat vielä koetaan haasteelliseksi ja mihin suuntaan uuden suunnitteluprosessin käyttöönottoa pitäisi ohjata. S-ryhmässä vallitsevaa kollektiivista käsitystä haluttiin selvittää erityisesti seuraavia kysymyksiä koskien:

- *Millä eri keinoilla voitaisiin edistää kokonaisuuden ohjaamista ja johtamista uudessa suunnitteluprosessissa?*
- *Millaiset suunnitteluprosessiin liittyvät käytännöt voisivat parhaiten tukea yhte-näisen, rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönottoa S-ryhmässä?*
- *Mihin asioihin tulisi kiinnittää erityistä huomiota, jotta uudesta suunnittelupro-sessista saataisiin täysi hyöty mahdollisimman nopeasti?*

Rullaavan suunnittelun käyttöönottoa käsitellään työssä johtamisen ja johtamisjärjestelmän näkökulmasta. Esimerkiksi järjestelmän käyttöönottoon ja käytettävyyteen liittyvät yksityiskohdat on rajattu käsittelyn ulkopuolelle. Työssä käsitellään melko kattavasti eri suunnitteluprosessiin kytköksissä olevia asioita, sillä ne kuuluvat olennaisina osina johtamisjärjestelmään. Yksittäisiin johtamisjärjestelmän komponentteihin ei kuitenkaan syvennytä tarkemmin, itse suunnitteluprosessia lukuun ottamatta.

Työn johdantoa seuraa kirjallisuuskatsaus (lisätietoa liitteessä 1), jossa luodaan työn teoreettinen pohja. Työn empiirisessä osiossa esitellään lyhyesti S-ryhmää organisaationa ja sen suunnitteluprosessia, minkä jälkeen kuvaillaan tutkimusmenetelmät ja haastattelujen tulokset. Työn viimeisessä vaiheessa muodostetaan synteesi teorian ja empirian pohjalta ja päätetään työ johtopäätöksiin ja yhteenvetoon. Työn rakenne esitetään alla kuvassa 1.



Kuva 1: Tutkimuksen rakenne.

1.4 Keskeiset käsitteet

Johtamisjärjestelmä

Yrityksen johtamisjärjestelmä on laaja kokonaisuus, joka koostuu yrityksen prosesseista, käytännöistä ja työkaluista. Johtamisjärjestelmä kattaa eri työkalut ja käytännöt aina strategian luomisesta operatiiviseen toimintaan. Curtis et al. (2002) määrittelevät johtamisjärjestelmän johtamisprosessien, -käytäntöjen, -työkalujen, -periaatteiden, -politiikkojen ja -mittareiden integroiduksi, toisiaan tukevaksi ja organisaation vakiintunutta johtamista kuvaavaksi kokonaisuudeksi (Oiva 2007).

Budjetointi

Budjetoinnissa luodaan tavallisesti yksityiskohtainen rahamääräinen suunnitelma sovitulle ajanjaksolle liiketoiminnan työkaluksi. Tyypillisesti uusi budjetti laaditaan kalenterivuositain. Bhimani et al. (2008) määrittelevät budjetin määrälliseksi suunnitelmaksi, jonka johto laatii toimeenpanon ja johtamisen tueksi. Poikkeuksetta eri määritelmät mainitsevat budjetin olevan suunnitelma resurssien – kuten liikevaihto ja muut rahavirrat – hankinnasta sekä niiden käytöstä tietyn ajanjakson aikana (Etim & Agara 2011).

Rullaava ennustaminen

Rullaavalla ennustamisella viitataan ennusteiden säännölliseen päivittämiseen, tyypillisesti kuukauden tai vuosineljänneksen välein. Samalla ennustehorisonttia jatketaan aina siten, että siihen sisältyvien ennustejaksojen määrä säilyy vakiona. (Clarke 2007) Olenasta rullaavassa ennustamisessa on se, että ennustehorisontti on kuluva tilikautta pidemmällä (Åkerberg 2006). Rullaava ennustaminen on tavallisesti rajoittunut tarkistettujen taloudellisten arvioiden tuottamiseen (Fanning 2000).

Rullaava suunnittelu

Rullaava suunnittelu, johon kirjallisuudessa viitataan toisinaan myös rullaavana budjetointina, pitää taloudellisten ennusteiden lisäksi sisällään operatiivisten suunnitelmien päivittämisen, sekä tarpeen tullen strategisten vaihtoehtojen ja suunnitelmien tarkastelun. Rullaavaa ennustamista tehdään usein rullaavan suunnittelun alaisuudessa tapahtuvana, jolloin ne tukevat luonnollisesti toisiaan. (Fanning 2000) Kuten rullaavaa ennustamista, myös rullaavaa suunnittelua tehdään säännöllisin väliajoin kalenterivuoden kuluessa. Aina, kun uutta toteumatietoa saadaan järjestelmään, jatketaan suunnitteluhorisonttia siten, että suunnittelujaksojen määrä säilyy vakiona. Mikäli rullaavaa suunnittelua käytetään koko organisaatiossa, ei budjetoinnille välttämättä ole enää tarvetta.

2 Johtamisjärjestelmä ja sen eri alueet

2.1 Johtamisjärjestelmä

Hansen et al. (2003) toteavat, että budjetointia tulisi tutkia osana johtamisjärjestelmän ja sen eri alueiden muodostamaa kokonaisuutta. Sama pätee rullaavaan suunnitteluun, sillä budjetoinnin lailla, myös rullaava suunnittelu toimii yhtenä johtamisjärjestelmän komponenttina. Yrityksen johtamisjärjestelmä on laaja kokonaisuus, joka koostuu yrityksen prosesseista, käytännöistä ja työkaluista. Eri määritelmät painottavat hieman eri asioita, mutta niiden sisältö on olennaisin osin sama: johtamisjärjestelmä kattaa eri työkalut ja käytännöt aina strategian luomisesta operatiivisen toiminnan johtamiseen.

Salminen (2008) liittää johtamisjärjestelmän erityisesti johtamiseen. Hänen mukaansa johtamisjärjestelmään kuuluu mekanismit, joiden kautta yrityksen johto ja esimiehet johtavat yritystä. Johtamiseen kuuluu muun muassa informaation kerääminen ja analysointi, suunnittelu, tavoitteiden asettaminen, organisointi ja resursointi, motivointi, seuranta, palautteen antaminen ja ohjaus sekä henkisten ja fyysisten resurssien kehittäminen. (Salminen 2008) Lähtökohdaksi voidaan ottaa myös strategia. Kaplan ja Norton (2008) määrittelevät johtamisjärjestelmän yhtenäisiksi prosesseiksi ja välineiksi, joiden avulla strategia muodostetaan ja edelleen muutetaan operatiiviseksi toiminnaksi. Johtamisjärjestelmään kuuluu myös strategian ja operatiivisen toiminnan tehokkuuden seuraaminen ja kehittäminen. (Kaplan & Norton 2008)

Viitala ja Jylhän (2007) mukaan johtamisjärjestelmään kuuluvat muun muassa päätösvalan ja vastuun määrittely, visio- ja strategiaprosessi, tavoiteasetanta ja seurannan systematiikka, talouden suunnittelun ja seurannan järjestelmät, johdon tietojärjestelmät, palkitsemisjärjestelmät, systemaattiset palaverikäytännöt ja kehityskeskustelujärjestelmä. Curtis et al. (2002) määrittelevät johtamisjärjestelmän johtamisprosessien, -käytäntöjen, -työkalujen, -toimintaperiaatteiden, -politiikkojen ja -mittareiden integroiduksi, toisiaan tukevaksi ja organisaation vakiintunutta johtamista kuvaavaksi kokonaisuudeksi (Oiva 2007). Tämä on määritelmistä kattavin, ja tässä tutkimuksessa johtamisjärjestelmä mielletään sen mukaiseksi.

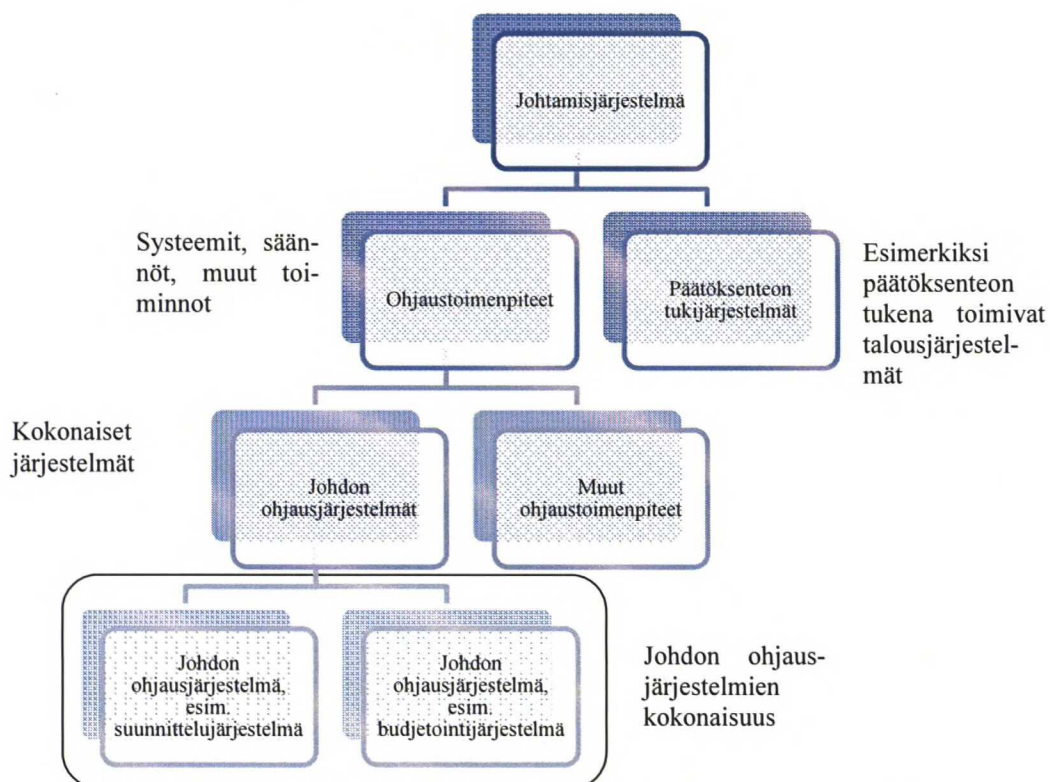
Budjetointi ja siihen pohjaava raportointi voidaan katsoa yhdeksi keskeiseksi johtamisjärjestelmän osaksi (Åkerberg 2006). Kun yrityksen suunnitteluprosessia lähdetään kehittämään, on samalla syytä tarkastella kokonaisvaltaisesti myös johtamisjärjestelmää ja johtamisprosesseja. Mikäli näin ei tehdä, törmätään käyttöönottovaiheessa todennäköisesti erinäköisiin vaikeuksiin. (Hope et al. 2007)

2.2 Johdon ohjausjärjestelmät

Johtamisjärjestelmä on itsessään niin laaja ja moniulotteinen kokonaisuus, että sitä on haastavaa tutkia jakamatta aihetta pienempiin kokonaisuuksiin. Systemaattisempi lähestymistapa aiheeseen on otettu johdon ohjausjärjestelmien (*management control systems*) tutkimuksessa. Johdon ohjausjärjestelmien voidaan sanoa olevan yrityksen johtamisjärjestelmän komponentteja. Esimerkiksi budjetointi ja tuloskortit voidaan luokitella tällaisiksi ohjausjärjestelmiksi (Malmi & Brown 2008).

Simonsin (1995) mukaan johdon ohjausjärjestelmät ovat muodollisia ja informaatiopohjaisia rutiineja sekä menettelytapoja, joiden avulla johto pyrkii joko pitämään organisaation toiminnan ennallaan tai muuttamaan sitä. Lisäksi hän erottaa johdon ohjausjärjestelmät päätöksenteon tukijärjestelmistä, joita ei varsinaisesti käytetä työntekijöiden ohjaukseen, vaan muihin tarkoituksiin. Merchant ja Van der Stede (2007) määrittelevät johdon ohjausjärjestelmät kokoelmaksi erilaisia johdon ohjauskeinoja, joiden avulla johto pyrkii varmistamaan työntekijöidensä yhdenmukaisen käyttäytymisen suhteessa organisaation tavoitteisiin ja strategiaan. Malmi ja Brown (2008) määrittelevät johdon ohjausmekanismeiksi kaikki välineet ja järjestelmät, joita johto käyttää varmistukseen työntekijöiden käytöksen ja päätöksenteon olevan yhdenmukaista organisaation tavoitteiden ja strategian kanssa.

Yksittäiset ohjausjärjestelmät voivat olla esimerkiksi perinteisiä kirjanpidon ja laskennan järjestelmiä tai hallinnollisia ohjausmekanismeja, kuten organisaatiorakenteen tai hallinnon järjestelmiä. Vastaavasti johdon ohjausjärjestelmien muodostama kokonaisuus koostuu eri ohjausmenetelmistä ja ohjausjärjestelmistä. Ohessa havainnollistus eri järjestelmien suhteesta toisiinsa Malmin ja Brownin (2008) artikkelin pohjalta (kuva 2).



Kuva 2: Johtamisjärjestelmä Malmin ja Brownin (2008) tutkimuksen kuvaamana.

Johdon ohjausjärjestelmien kokonaisuus nostettiin ensimmäisiä kertoja esille 1980-luvulla (esim. Otley 1980; Flamholtz 1983). Aihetta on tämän jälkeen tutkittu eri näkökulmista, mutta edelleen tietämys eri ohjausjärjestelmien välisistä vuorovaikutuksista on rajoittunutta (Sandelin 2008). Lisäksi vaikka erillisiä ohjausjärjestelmiä – esimerkiksi toimintolaskennan järjestelmiä, tulokortteja tai rullaavaa ennustamista – on tutkittu melko paljon, ei uuden ohjausjärjestelmän käytön vaikutuksia laajempaan ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen ole välttämättä näissä yhteyksissä tarkasteltu (Malmi & Brown 2008). Tutkijat ovatkin painottaneet, että ohjaamisjärjestelmien yhteistoimintaa pitäisi tutkia, jotta niiden rakennetta ja toimintaa voitaisiin paremmin ymmärtää (Fisher 1998; Otley 1999; Malmi & Brown 2008). Fisher (1998) toteaa myös, että jos eri ohjausjärjestelmien kytköksiä toisiinsa ei tunnisteta, väärin johtopäätösten riski tutkimuksessa kasvaa.

Viimeaikaisesta tutkimuksesta Malmin ja Brownin (2008) typologia huomioi viimeisimmät johdon ohjausjärjestelmiin kuuluvat kehitysaskleet, kuten hybridijärjestelmäksi luokiteltavan tulokortin, joka kattaa sekä taloudellisia että ei-taloudellisia näkökulmia. Typologian kehittämiseksi Malmi ja Brown (2008) analysoivat ja syntetisoivat ohjausjärjestelmien tutkimusta lähes neljän vuosikymmenen ajalta. Tuloksena syntyneen viitekehyksen (kuva 3) avulla johdon ohjausjärjestelmiä voidaan tutkia kokonaisuutena perusteellisemmalla tavalla.

Kulttuurinen kontrolli						
Klaanit		Arvot			Symbolit	
Suunnittelu		Kyberneettiset kontrollit				Palkitseminen
Pitkän aikavälin	Lyhyen aikavälin	Budjetit	Taloudelliset ohjaustoimet	Ei-taloudelliset ohjaustoimet	Hybridisysteemit	
Hallinnolliset kontrollit						
Hallintorakenne		Organisaatorakenne			Käytännöt ja periaatteet	

Kuva 3: Johdon ohjausjärjestelmien kokonaisuus (Malmi & Brown 2008).

Green ja Welsh (1988) määrittelevät *kyberneettiset ohjausvälineet* prosesseiksi, joissa verrataan suorituskkyä ennalta määritettyihin standardeihin ja tarkkaillaan samalla ilmeneviä poikkeumia, ja edelleen muokataan tämän pohjalta systeemin käyttäytymistä. Kyberneettinen systeemi luokitellaan tietojärjestelmäksi tai päätöksenteon tukijärjestelmäksi, jos johtajat itse tarkkailevat epätoivottua varianssia ja mukauttavat käyttäytymistään tai toimintaansa itsenäisesti. Mikäli käyttäytyminen kuitenkin kytketään tavoitteisiin ja vastuullisuus suorituskvyn variansseihin, niin systeemi luokitellaan kyberneettiseksi johdon ohjausjärjestelmäksi. Kyberneettisten systeemien kirjallisuudessa esiintyvät neljä perustyyppiä ovat budjetit, taloudelliset ohjaustoimet, ei-taloudelliset ohjaustoimet ja hybridijärjestelmät. (Malmi & Brown 2008)

Aikaisempi johdon ohjausjärjestelmien tutkimus on keskittynyt vahvasti kyberneettisiin ohjausjärjestelmiin, joihin kuuluvat erityisesti formaalit ja laskentapohjaiset suunnittelu-, mittaus-, arviointi- ja palautejärjestelmät (Malmi & Brown 2008). Tutkimuksen painottuminen tällä tavoin johtune osin siitä, että formaaleja ohjausjärjestelmiä on helpompi tutkia selkeinä ja objektiivisinä kokonaisuuksina (Langfield-Smith 1997). Esimerkiksi budjetointia on tutkittu paljon erillisenä systeeminä. Tutkimuksessa voitaisiin ottaa yhä enemmän huomioon johdon ohjausjärjestelmät kokonaisuutena, jotta saataisiin selvitettyä, kuinka eri menetelmät täydentävät toisiaan. (Sandagaard 2012) Myös Sandelin (2008) painottaa tutkimuksessaan johdon laskentajärjestelmien ja muiden ohjausmekanismien välisten yhteyksien tutkimista, jotta ohjauskokonaisuuden toimivuutta voitaisiin paremmin ymmärtää.

Johdon ohjausjärjestelmiä on pyritty luokittelemaan myös niiden käyttömekanismien perusteella. Simonsin (1995) ohjausjärjestelmien luokittelun viitekehys (*levers of control*) kuvaa organisaation strategian toteutumiseen vaikuttavia tekijöitä, ja on yksi käytetyimmistä alan kirjallisuudessa (kuva 4). Alun perin se jakaantui neljään eri ohjausjärjestelmään: 1) uskomusjärjestelmät, 2) rajajärjestelmät, 3) diagnostiset sekä 4) interaktiiviset ohjausjärjestelmät. Päivitetyssä viitekehyksessä (Simons 2005) on näistä muka-

na kuitenkin vain kaksi: diagnostiset ohjausjärjestelmät sekä interaktiiviset ohjausjärjestelmät. Simonsin viitekehys käsittelee tapoja, joilla johto käyttää eri ohjausjärjestelmiä eri ohjausjärjestelmien erittelyn sijasta. Esimerkiksi erotus diagnostisten ja interaktiivisten systeemien välillä riippuu tavasta, jolla ylempi johto käyttää niitä. Toisin sanoen, Simonsin mukaan samaa ohjausjärjestelmää voidaan käyttää joko diagnostisesti tai interaktiivisesti.



Kuva 4: Levers of control -viitekehys (Simons 1995, 159).

Diagnostiset ohjausjärjestelmät ovat muodollisia palautejärjestelmiä tulosten tarkkailuun. Niiden tavoitteena on suunnitellun strategian toteuttaminen, suorituskyvyn poikkeamien valvonta ja ohjaustoimenpiteiden päivittäminen. Keskeisessä osassa ovat tavallisesti kriittiset suorituskykymittarit (Simons 1995). *Interaktiiviset ohjausjärjestelmät* keskittävät organisaation huomion strategian epävarmuuksiin, minkä lisäksi niillä voidaan hienosäätää ja muokata strategiaa markkinoiden muuttuessa. Ylin johto käyttää näitä keinoja säännöllisesti ja osallistuu tällä tavalla alaistensa päätöksentekoprosessiin. Interaktiiviset ohjausjärjestelmät synnyttävät vuorovaikutteisuutta johdon perustaessa uusia ohjelmia ja tavoitteita, tarkastellessa kuukausittain tulosta ja toimintasuunnitelmia ja seurattessa markkinoiden tilaa. (Simons 1995)

2.3 Johtamisprosessi

Johtamisprosessi pohjautuu johtamisjärjestelmään koostuen koko organisaation laajuudella toisiinsa kytkeytyvistä tapahtumista, joita yhteiset johtamisen työkalut ohjaavat (Kauppinen 2006). Useissa yrityksissä johtamisprosessi noudattelee yrityksen johtamisjärjestelmään perustuvan vuosikellon tapahtumia (Viitala & Jylhä 2007). Klassinen johtamisprosessi voidaan pelkistää seuraaviin tapahtumiin: suunnittelu, toimeenpano ja valvonta. Suunnitteluun kuuluvat esimerkiksi budjetit, investointilaskelmat, tulokortit ja kilpailija-analyysit. Toimenpanoon ja valvontaan kuuluvat muun muassa tuotekustannuslaskelmat ja tarkkailua varten eroanalyysit, kustannusraportit sekä kuukausiraportit. (Järvenpää et al. 2010) Toisaalta johtamisprosessi voidaan nähdä johtamiskäytäntöjen ja -vastuiden verkostona, josta selviää käytäntöjen keskinäiset riippuvuudet ja vaikutussuhteet sekä niistä vastaavat toimijat. Johtamisprosessia toteutetaan koko organisaation laajuudella asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi. (Curtis et al. 2002; ref. Oiva 2007) Kun suunnitteluprosessia uudistetaan, on tärkeää ottaa huomioon vaikutukset yrityksen johtamisprosessiin. Organisaation johtamisprosessia on päivitettävä siten, että se tukee uuden suunnitteluprosessin käyttöä.

2.4 Ennustamisesta

Ennustamisen tarkoituksena on luoda mahdollisimman realistinen kuva tulevaisuuteen ja niin pitkälle kuin yrityksen johto suinkin pystyy näkemään (Lamoreaux 2011). Clarken (2007) mukaan ennustaminen kuuluu yritysten ydintoimintoihin, ja siihen tulisi osoittaa resursseja sen mukaisesti. Bourmistrovin ja Østergrenin (2011) mukaan ennustamisen tavoitteena on tunnistaa ristiriidat tavoitteen, toimintasuunnitelman ja todellisen tilanteen välillä ja saavuttaa riittävä tietämys suunnitelmien päivittämiseksi ja edelleen tavoitteiden saavuttamiseksi. Ennustaminen on tärkeää, sillä yritykset eivät pysty reagoimaan välittömästi muuttuviin olosuhteisiin tai tapahtumiin. Toisaalta näin ollen kyky reagoida nopeasti on merkitsevää, ei välttämättä kyky ennustaa virheettömästi. Ennustukset osuvat harvoin oikeaan, joten usein on viisaampaa ennustaa joukko useampia todennäköisiä tuloksia. Tällöin ennustuksia voidaan hyödyntää myös riskien arvioimisessa. (Barrett & Hope 2006)

Ennustamista tehdään jokaisessa yrityksessä. Usein ennustaminen on kuitenkin kiirehditte ja pintapuolinen tapahtuma (Fanning 1999). Epävirallisia ennusteita laaditaan usein kuukausittain tai neljännesvuosittain, mutta ne näyttävät tavallisesti vain päivitetyn näkymän loppuvuoden tulokseen. Toisin sanoen ennusteilla on harvoin yhteyttä yrityksen budjettiin liittyvään päätöksentekoon. (Akten et al. 2009) Tarve reaaliaikaisesta informaatiosta luo painetta säännöllisemmälle ennustamiselle. Viime vuosina teknologiat ovat kehittyneet myös talouden ennustamisessa ja suunnittelussa, minkä seurauk-

sena yritykset ovat alkaneet vähitellen uudistamaan ennustamis- ja suunnitteluprosessejaan.

2.5 Budjetointi

Budjetointi on pohjimmiltaan tulevaisuuden suunnittelua. Sille on kuitenkin ajan kuluessa muodostunut useita eri käyttötarkoituksia. Tämän seurauksena on törmätty myös uusiin ongelmiin, sillä budjetointi ei ole riittävän joustava menetelmä suhteessa sen moninaisiin käyttötarkoituksiin. Perinteisen budjetoinnin ongelmakohdat ovatkin lähtökohdaisesti syy, miksi uusia budjetoinnin korvaavia menetelmiä on lähdetty kehittämään.

Budjetoinnin perusideana on luoda riittävän yksityiskohtainen rahamääräinen suunnitelma sovitulle ajanjaksolle liiketoiminnan työkaluksi. Eaton (2005) määrittelee budjetin määrälliseksi suunnitelmaksi, joka koskee tiettyä ajanjaksoa ja sisältää muun muassa suunnitellun myyntivolyymin ja liikevaihdon, resurssien määrän, kulut ja kustannukset, rahavirrat, varat ja vieraan pääoman määrän. Poikkeuksetta eri määritelmät mainitsevat budjetin olevan suunnitelma resurssien, kuten liikevaihto ja muut rahavirrat, hankinnasta sekä niiden käytöstä tietyn ajanjakson aikana (Etim & Agara 2011). Budjetti on edelleen yksi käytetyimmistä talousohjauksen ja -suunnittelun välineistä (Bhimani et al. 2008). Budjetointi myös kattaa vaikutukseltaan koko organisaation, ja sen voidaan katsoa olevan yksi tärkeimmistä yritysten johtamisjärjestelmäksi (Åkerberg 2006). Kokonaisuudessaan talousohjaukseen kuuluvat myös muut menetelmät ja toimintatavat, jotka antavat yritysjohdolle mahdollisuuden suunnitella ja seurata yrityksen taloudellista tilannetta ja sen kehittymistä.

Käsitteenä, toimintatapana ja menetelmänä budjetointi syntyi aikana jolloin yritysten toimintaympäristöt olivat suhteellisen staattisia verrattuna nykypäivään (Åkerberg 2006). Budjetoinnilla on näin ollen pitkä historia. Budjettien käyttö alkoi jo 1920-luvulla kulujen kontrollointiin ja rahavirtojen seuraamiseen (Michael 2007). Teollisen sarjatuotannon alkuaikoina yritykset saattoivat myydä lähes kaiken mitä pystyivät tuottamaan, ja haasteena oli siten lähinnä tuotannon rajakustannusten hallinta (Caulkin 2003). Toisaalta isojen diversifioituvien teollisuusyritysten oli pystyttävä päättämään resurssien allokoinnista siten, että osakkeenomistajille pystyttiin takaamaan suurin mahdollinen tuotto. Tätä tarkoitusta silmällä pitäen alettiin ennustaa eri liiketoimintayksiköiden potentiaalista taloudellista suorituskykyä, jotta pääoma voitaisiin osoittaa ensisijaisesti parhaiten tuottavaan liiketoimintaan. (Fanning 2000) Vähitellen budjetista muodostui myös tavoiteasetannan välikappale ja suorituskyvyn seurannan väline (Goode & Malik 2011). Globalisaation ja informaatioteknologian kehityksen myötä yritykset joutuvat toimimaan yhä dynaamisemmissa ja haastavammissa ympäristöissä, mikä on lisännyt tyytymättömyyttä budjetointiin. Harva johtaja on kuitenkaan lähtenyt haastamaan budjetointia ja sen asemaa tavoiteasetannan ydinjärjestelmänä (Åkerberg

2006). Vähitellen budjetoinnin rinnalle on kuitenkin alkanut nousta vaihtoehtoisia menetelmiä, jotka äärimmilleen vietyinä mahdollistavat jopa budjetoinnista luopumisen.

2.5.1 Budjetoinnin tehtävät ja tavoitteet

Vaikka budjetti laaditaan tavallisesti taloudelliseksi ennusteeksi, sitä hyödynnetään myös muihin tarkoituksiin. Eri yritykset käyttävät budjetointia eri tarkoituksiin, ja sen avulla pyritään ratkaisemaan eri yrityksessä eri haasteita (Hansen 2010). Kun budjetointia lähdetään kehittämään, tai siitä on tarkoitus luopua jopa kokonaan, onkin tärkeää tunnistaa budjetoinnin vallitsevat käyttötarkoitukset. Tällöin niille voidaan osoittaa korvaava toiminto myös uudessa prosessissa.

Budjetin ensisijainen tarkoitus on sen määritelmän mukaisesti toimia suunnitelmana. Tavallisesti se kattaa tiivistettynä seuraavalle kalenterivuodelle odotettavissa olevat menot ja tulot. Suunnittelun yhteydessä tapahtuu usein myös resurssien allokointia. Linkki operatiiviseen suunnitteluun on ilmeinen, ja yksi tärkeä käyttötarkoitus budjetille onkin toimia apuvälineenä operatiivisessa suunnittelussa (Hansen & Van der Stede 2004). Budjetti saattaa määrittää jopa yrityksen operatiivisen toiminnan suunnan (Apanaschik 2007). Samalla budjetti toimii apuna koordinoinnissa ja eri tehtävien jakamisessa ja tasapainottamisessa vastuuyksiköille (De With & Dijkman 2008).

Hyvin yleisesti budjettia käytetään kulukontrolliin (Bourne 2005) ja rahan käytön auktorisointiin (De With & Dijkman 2008). Yksi selitys budjetoinnin suosiolle kontrollin apuvälineenä on se, että se kokoaa organisaation eri alueet yhteen dokumenttiin kattavaksi suunnitelmaksi (Hansen et al. 2003).

Budjettia käytetään usein myös ennusteena siitä, mitä tullaan saavuttamaan. Samanaikaisesti sitä käytetään tavoiteasetantaan (Bourne 2005; Drury 2008), suorituskyvyn arviointiin (Hansen & Van der Stede 2004; de With & Dijkman 2008) ja edelleen palkitsemisen perusteena. Suorituskykyä arvioidaan tyypillisesti suhteessa budjetissa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen (Drury 2008).

Budjettia voidaan hyödyntää strategian muokkaamisessa ja hienosäädössä (Hansen & Van der Stede 2004; Bourne 2005; Drury 2008). Joissakin yrityksissä budjetti toimii strategisen suunnitelman jalostumana (De With & Dijkman 2008). Myös Rickardsin (2006) mukaan budjetin olemassaolon syy on toimia apuvälineenä yrityksen strategian toteuttamisessa, ei niinkään kontrolloinnissa tai suunnittelussa.

Hyväksytty budjetti on erittäin käyttökelpoinen väline määrällisen informaation kommunikointiin liittyen suunnitelmiin ja rajoitteisiin (De With & Dijkman 2008). Drury (2008) mukaan ylin johto käyttää budjettia ideoiden ja odotusten viestimiseen. Nykyaikaisessa yrityksessä budjetin ainut merkitys saattaa olla oleellisen informaation kom-

munikointi osakkeenomistajille ja muille ulkoisille osapuolille (Ekholm & Wallin 2010).

2.5.2 Perinteisen budjetoinnin ongelmat

Tämän päivän liiketoimintaympäristö on monilla toimialoilla huomattavan epävakaa. Osittain tämän seurauksena budjetointi menetelmänä on saanutkin osakseen huomattavan määrän kritiikkiä (Hope & Fraser 2000; Jensen 2001; Hansen et al. 2003; Lorain 2010). Perinteistä budjetointia on kuvailtu kalliiksi ja aikaa vieväksi prosessiksi, joka ei tue nopeaa ja joustavaa reagointia toimintaympäristön muutoksissa (Rickards 2008). Åkerberg (2006) toteaa, että budjetointi on aikaa vievä, kallis ja useimmiten vain vähän arvoa lisäävä prosessi. Neely et al. (2001) ovat esittäneet kattavan yhteenvedon perinteisen budjetoinnin heikkouksista alan kirjallisuuden pohjalta. Budjetit

1. ovat kalliita laatia, sillä ne vievät paljon johdon aikaa
2. rajoittavat joustavuutta ja ovat usein muutoksen esteenä
3. ovat harvoin linjassa strategian kanssa
4. eivät lisää arvoa suhteessa niiden laatimiseen käytettyyn aikaan
5. keskittyvät kulujen vähentämiseen, eivät arvon luontiin
6. vahvistavat vertikaalista kontrollia
7. eivät vastaa nykyaikaisten verkostorakenteisten organisaatioiden tarpeita
8. mahdollistavat ”pelaamisen” ja epäterveen käyttäytymisen
9. laaditaan ja päivitetään liian harvoin, yleensä vuosittain
10. laaditaan perustelemattomien olettamuksien ja arvausten pohjalta
11. vahvistavat osastojen rajoja tiedon jakamisen rohkaisun sijasta
12. saavat ihmiset tuntemaan itsensä aliarvostetuiksi.

Perinteisen budjetoinnin ongelmia käsitellään laajasti alan kirjallisuudessa. Erityisesti Hope ja Fraser (2003a) ovat dokumentoineet ja analysoineet kattavasti perinteisen budjetoinnin heikkouksia (Libby & Lindsay 2009), mutta he eivät ole ainoita, jotka ovat esittäneet kritiikkiä perinteistä budjetointia kohtaan (katso esimerkiksi Ekholm & Wallin 2000; Jensen 2001). Seuraavaksi tarkastellaan lähemmin budjetointia kohtaan esitettyä kritiikkiä.

2.5.2.1 Budjetointisykli ja budjetin päivittäminen

Budjetteja laaditaan ja päivitetään melko harvoin, tyypillisesti vuosittain. Harva yritys päivittää budjettia ennen seuraavaa budjetointikierrosta. (Hope & Fraser 1999) Huolellisesti laaditut taloudelliset ennusteet muuttuvatkin helposti käyttökelvottomiksi, jos niiden perustalla toimivat olettamukset sattuvat muuttumaan. Näitä ovat esimerkiksi korkotasot, valuuttakurssit ja raaka-aineiden hinnat. Tämän tyyppiset ulkoiset muutokset ovat nykyään yleisiä, minkä takia pitkän tähtäimen suunnittelu on riskialtista ja haastavaa. (Fanning 2000) Yleensä budjetointisykliä ei myöskään ole kytketty ”liiketoiminnan

rytmiin”. Esimerkiksi pitkä suunnittelusykli nopeasti muuttuvalla toimialalla tai lyhyt suunnittelusykli suhteellisen vakaalla toimialalla ei palvele liiketoiminnan tarpeita (Fanning 2000).

Barret ja Hope (2006) tutkivat suunnittelukäytäntöjä 200 yrityksessä Iso-Britannian tuhannen suurimman yrityksen joukosta. Tutkimuksen mukaan huomattavan suuressa osassa yrityksiä (91 %) vuosibudjetti ei pätenyt enää loppuvuodesta. Lähes puolet raportoi tämän johtuvan ulkoisista tekijöistä, kuten markkinoiden käyttäytymisestä, kilpailusta ja talouden tilasta yleisesti. Vain 20 % arvioi budjettien olleen epätarkkoja tai liian optimistisia alun alkaen. Budjetin jäykkyys ja päivittymisen puute on näin ollen ongelma useissa organisaatioissa. Kun budjettitavoitteista jäädään, jyvitetään puuttuva erotus tyypillisesti jäljellä oleville vuosineljänneksille, aivan kuin koko vuoden näkymä säilyisi muuttumattomana (Myers 2001). Tällöin on kuitenkin hyvin epätodennäköistä, että alun perin suunniteltu tulos saavutettaisiin.

2.5.2.2 Budjetoinnin mekanismit vanhentuneita

Apanaschikin (2007) mukaan jopa yli puolet budjetointiin ja ennustamiseen kuluvastä työajasta kuluu vähemmän lisäarvoa tuottaviin tehtäviin, kuten tiedon keräämiseen ja yhdistelyyn, tiedon tarkastamiseen, hyväksyntään ja raporttien valmisteluun. Budjetointi koetaankin joissakin yrityksissä byrokraattiseksi lomakkeiden täyttelyksi, luovan lisäarvoa tuottavan ajattelun sijaan (Neely et al. 2001). Budjetointi lisää myös vain vähän arvoa suhteessa siihen käytettyyn aikaan (Michael 2007). Eräiden lähteiden mukaan jopa noin 20 % johdon ajasta kuluu suunnitteluun ja budjetointiin, mikä suuntaa ihmisten ajankäyttöä asioihin, joista saatavat hyödyt yritykselle ovat kyseenalaisia (Daum 2002).

Budjetointi vie aikaa monista eri syistä. Budjetteja käydään läpi useissa eri portaissa ja ne kulkevat edestakaisin ylemmän johdon ja keskipohjan välillä. Myös taulukkolaskennan hyödyntäminen ja tiedostojen siirtely paikasta toiseen vie turhaan aikaa. (Steed & Gu 2007) Lisäksi budjetteja laatiessa joudutaan etsimään tietoa pirstaloituneista tietolähteistä ja taulukoista (Fanning 2000), minkä lisäksi budjettien yhteenveto on työlästä (Michael 2007). Kun prosessi on muutenkin vaivalloinen, saa kulu-, tuote- ja strateginen kontrolli usein vain vähän huomiota prosessin aikana (Rickards 2008).

Budjetoinnin yhteydessä niiden pohjalla toimivia olettamuksia perustellaan usein rajallisesti. Ihmiset eivät välttämättä ajattele riittävän perinpohjaisesti ja eksplisiittisesti perustellen, kuinka he tulevat saavuttamaan tietyt luvut. (Neely et al. 2001) Jos budjetoitujen lukujen taustaa ja niiden muodostumisen perusteita ei tunneta tarkasti, on vaikea alkaa selvittää, mikä tulokseen on havaittujen poikkeumien kohdalla vaikuttanut (Åkerberg 2006).

2.5.2.3 Vahvistetun budjetin vääristynyt merkitys organisaatioissa

Budjettia käytetään usein tavoiteasetannan välineenä ja odotetun suorituksen mittarina (Steed & Gu 2007). Yksi tärkeimmistä kritiikin aiheista perinteistä budjetointia kohtaan onkin, että se toimii monissa yrityksissä vuoden pituisena sopimuksena odotetusta taloudellisesta suorituksesta (Prendergast 2000). Vuoden mittainen sitoumus on kuitenkin riski, mikäli se perustuu epävarmoihin ennusteisiin (Ekholm & Wallin 2000). Kun budjetti on kerran hyväksytty, niin tavoitteita voi olla vaikea muuttaa jälkeinpäin. Lorain (2010) huomauttaa, että yli puolet tutkituista yrityksistä ei pystynyt tekemään muutoksia budjetin hyväksymisen jälkeen. Lukkoon lyöty budjetti heikentää yrityksen ketteryyttä eli kykyä vastata liiketoimintaympäristön muutoksiin. Esimerkiksi ylimääräisten resursien saaminen äkillisissä markkinatilanteen muutoksissa ei välttämättä ole mahdollista, mikäli resursseja ei ole ennalta budjetoitu. (Hope & Fraser 2003a) Vastaavasti jos tilanne muuttuu siten, että resursseja ei tarvittaisikaan niin paljon kuin on myönnetty, saatetaan ylimääräiset resurssit käyttää vain siksi, että niitä ei vähennettäisi seuraavana vuonna (McGee 2003; Lamoreaux 2011).

Jos yrityksen johtamiskulttuuriin kuuluu budjetin pitäminen suoritussopimuksena, ja tämän sopimuksen rikkominen nähdään vakavana asiana, on odotettavissa että ainakin osa budjettivastuullisista laatii tavoitteensa niin alhaisiksi, kuin mahdollista (Åkerberg 2006). Kun johtajien budjetoimat luvut vedetään yhteen, yrityksen laajuiset numerot saattavat olla kaukana todellisuudesta (Akten et al. 2009). Tällöin ylimmän johdon voi olla haastavaa saada realistista tietoa yrityksen suunnasta. Myös osakkeenomistajat arvostavat nimenomaan realistista informaatiota. Tavoiteasetannan näkökulmasta budjetin tulisi olla haastava, mutta luotettavan ennusteen saamiseksi budjetti olisi syytä laatia mieluummin varovaisuutta noudattaen. (Jukka Pellinen 2005) Tästä syntyy ristiriitoja realististen ja haastavien tavoitteiden asettamisen välille (Dugdale & Lyne 2004). Myös yrityksen kasvupotentiaalia voi jäädä hyödyntämättä, jos tavoitteet neuvotellaan varmuuden vuoksi hieman alakanttiin (Lamoreaux 2011). Vaikka tavoitteet asetettaisiinkin realistisesti, on nopeasti muuttuvassa taloudellisessa ympäristössä vaikeaa arvioida suoritusta reilusti, kun tulokseen saattaa vaikuttaa tapahtumat, joita ei pystytä ennakoimaan (Lorain 2010).

2.5.2.4 Budjetointi kohdistaa huomion ensisijaisesti taloudellisiin seikkoihin

Budjetointi keskittyy kulujen vähentämiseen arvon luonnin sijasta (Michael 2007), ja kiinnittää huomion lähinnä lukuihin, vaikka todelliset kilpailutekijät ovat usein aineetomissa tekijöissä (Åkerberg 2006). Voidaankin sanoa, että budjetointi keskittyy lähinnä taloudelliseen tulokseen muiden suoritussuureiden kustannuksella. Michaelin (2007) mukaan budjetointi kytketään harvoin strategiaan ja on usein ristiriidassa siihen nähden. Budjetti saatetaan toisinaan laatia jopa huomioimatta yrityksen strategiaa ja tavoitteita (Fanning 2000).

Neely et al. (2001) toteavat, että budjetit keskittyvät tyypillisesti yrityksen sisäisiin asioihin, jolloin asiakkaiden palveleminen ja lisäarvon luominen eivät saa riittävästi huomiota. Budjetti keskittyy kuluvan vuoden tulokseen, kun huomion pitäisi yhtä lailla suuntautua liiketoiminnan kannattavuuteen pidemmällä aikavälillä. (Neely et al. 2001) Budjetit eivät varoitakaan tulevista ongelmista etukäteen (Åkerberg 2006), joten tulevaisuudennäkymien tarkasteluun tarvitaan erillinen työkalu. Osa kriittistä strategiaan kytkeytymättömyydestä saattaa johtua budjetointimenetelmien kehittymättömyydestä. Jos budjetti laaditaan lisäämällä viime vuoden tulokseen sopiva prosenttikasvu, tai budjettia leikataan koko yrityksen tasolla, ei strategian painotuksia oteta asianmukaisesti huomioon (Hansen et al. 2003).

2.5.2.5 Budjetointi suhteessa nykyaikaiseen organisaatiorakenteeseen ja -kulttuuriin

Budjetoinnilla on historiallinen, rajoittava orientaatio (Dugdale & Lyne 2004). Sitä on perinteisesti käytetty keskitetyn johdon kontrollimekanismina, minkä takia budjetoinnin nähdään edelleenkin suosivan vertikaalista komentorakennetta (Hansen et al. 2003). Budjetointiprosessin avulla voidaan varmistaa, että johdon haluama olotila säilyy, ennemminkin kontrolloiden työntekijöitä kuin rohkaisten heitä (Neely et al. 2001).

Budjetit eivät vastaa nykyisten verkostorakenteisten organisaatioiden tarpeita. Yritykset hajauttavat toimintonsa ja hyödyntävät alliansseja ja kumppanuuksia yhä useammin tuottaakseen lisäarvoa ja palvellakseen asiakkaita parhaalla mahdollisella tavalla. (Neely et al. 2001) Budjetointi ei sovi myöskään matalan hierarkian organisaatioihin tai arvoketjuun perustuviin organisaatioihin, sillä se monimutkaistaa tarvittavaa päätöksentekoa (Hope & Fraser 2003a). Budjetit voimistavat osastojen rajoja tiedon jakamisen rohkaisun sijasta. Kun ihmiset pyrkivät omiin tavoitteisiinsa, jää aikaa vähemmän yhteistyölle ja synergioiden etsimiselle koko organisaation tasolla. (Neely et al. 2001)

Budjetit saavat ihmiset tuntemaan itsensä aliarvostetuiksi, kun heitä käsitellään budje-teissa minimoitavina kuluina, ennemmin kuin voimavaroina, joita kehitettäisiin eteen-päin (Hope & Fraser 1999). Jos lukuja asetetaan ylhäältä päin, ei suunnitelma ole liike-toiminnan itsensä laatima, mikä saattaa heikentää motivaatiota (Nolan 1999). Malli, joka keskittää huomion lisäarvon maksimoitiin kulujen minimoinnin sijasta, on parem-min linjassa informaatioajan johtamisfilosofioiden kanssa, kannustaa vastuullisuuteen sekä lisää luottamusta ja lojaaliutta (Brown & Atkinson 2001).

2.5.3 Budjetoinnin yleisyys

Dugdalen ja Lynen (2006) tutkimuksessa budjetti nähtiin keskeisenä elementtinä suunnittelu- ja kontrollimekanismien joukossa. Tutkimus käsitti 40 isobritannialaista yritys-

tä. Tutkimuksen mukaan useimmat organisaatiot käyttävät budjetointia yhtenä organisaation kontrollimekanismina. (Dugdale & Lyne 2006) Voidaankin sanoa, että budjetointi on juurtunut syvälle organisaatioiden rakenteisiin. Budjetointi on keskitetysti koordinoitu aktiviteetti ja usein ainoa prosessi, joka kattaa organisaation kaikki toiminnot (Neely et al. 2001). Se nähdään edelleen organisationaalisenä imperatiivina, ja budjetointikäytäntöjen muuttumisesta tai budjetoinnin hylkäämisestä on vain vähän empiiristä tutkimustietoa (De Waal et al. 2011).

Ekholm ja Wallin (2000) selvittivät suomalaisia yrityksiä koskevassa tutkimuksessaan, että suhteellisen harvat yritykset ovat hylänneet tai ovat aikeissa hylätä vuotuisen budjetoinnin kokonaan (14,3 %). Toisaalta huomattava määrä näin vastanneista yrityksistä yhtyivät keskeisiltä osin perinteistä budjetointia koskevaan kritiikkiin. Useat vastaajat myös kommentoivat, että vaihtoehtoisia tai täydentäviä systeemejä, kuten rullaava enustaminen ja tulokortit, on jo käytössä. (Ekholm & Wallin 2000)

Suuri osa Pohjoisamerikkalaisista yrityksistä näkee budjetoinnin edelleen hyödylliseksi ja budjetointia jatketaan siihen liittyvistä ongelmista huolimatta. Libby ja Lindsay (2009) toteavat tutkimuksessaan, että budjetoinnilla on edelleen olennainen merkitys yritysten yhtenä tärkeänä ohjausjärjestelmänä ja suurimmalla osalla yrityksistä ei ole suunnitelmia sen hylkäämiseksi. Monet yritykset suunnittelevat kuitenkin budjetointiprosessin kehittämistä havaittujen ongelmien korjaamiseksi. Libbyn ja Lindsayn (2007) aiemman tutkimuksen mukaan yli puolessa yrityksistä ylempi johto on sitä mieltä, että liiketoiminta ei selviäisi ilman budjetteja, ja ne ovat menestyksen edellytyksenä. Heidän mukaansa budjetointi on arvokasta yrityksille siihen kuluva ajasta ja rahasta huolimatta. Myös eurooppalaisista yrityksistä suurin osa käyttää budjetointia. Vuonna 1997 suurin osa eurooppalaisista yrityksistä ilmoitti käyttävänsä formaalia budjetointiprosessia (Hope & Fraser 1997). Ruotsissa Glader et al. (1996) selvittivät, että 89 % yrityksistä käyttää budjetointia. Kuitenkin 40 % ilmoitti, että muutoksia budjetointiprosessiin on tulossa, suurimpana rullaavien ennusteiden hyödyntäminen. (Glader et al. 1996; ref. Ekholm & Wallin 2000) Toisaalta etenkin Pohjoismaissa on paljon yrityksiä, jotka ovat hylänneet kokonaan budjetoinnin. Näitä ovat esimerkiksi Svenska Handelsbanken, Volvo, Rhodia ja Borealis. (Hope & Fraser 2000)

3 Vaihtoehtoja perinteiselle budjetoinnille

Informaatioteknologian kehityksestä ja globalisaatiosta johtuen, ovat nykyajan liiketoimintaympäristöt huomattavasti nopealiikkeisempiä kuin aikaisemmin. Samalla maailmanlaajuinen taloudellinen tilanne on epävarmempi, ja kysyntä saattaa heitellä totuttua nopeammin. Ne organisaatiot, jotka jatkavat perinteistä budjetointia käyttäen siihen kuukausia, tulevat jäämään kilpailijoidensa taakse. Organisaatiot saattavat kuitenkin olla haluttomia hylkäämään kokonaan vuosittaista budjetointia. Yksityiskohtaista budjettia käytetään tavallisesti myös ulkoiseen raportointiin, ja uusien menetelmien käyttöönotto ei poista tätä tarvetta (Hunt 2003). Toisaalta De Waalin (2011) mukaan organisaatioissa on vallittava tietty tyytymättömyyden taso, ennen kuin suunnitteluprosessin nykytilaa aletaan selvittää, ja vaihtoehtoja tutkia. Kirjallisuuden perusteella voidaan joka tapauksessa sanoa, että perinteiseen budjetointiin kohdistuvan kritiikin määrän ja uusien menetelmien käyttöönotaneiden organisaatioiden määrän välillä ei näytä olevan selvää yhteyttä.

Cranfieldin yliopiston ja Accenturen yhdessä vuonna 2001 tekemän tutkimuksen mukaan yritykset ovat ottaneet hyvin erilaisia lähestymistapoja suunnittelu- ja budjetointiprosessiensa kehittämiseen. Tutkimukseen osallistui 15 yhdysvaltalaisista ja eurooppalaisista yritystä, joissa oli jo aloitettu suunnittelu- ja budjetointikäytäntöjen kehittäminen. Tutkimuksessa ei löytynyt yhtä tapaa kehitystyölle, vaan yritykset toimivat eri lähestymistavoilla ja prioriteeteilla, valiten omiin tarpeisiinsa soveltuvia menetelmiä. (Bourne 2004) Yritysten onkin punnittava tarkasti eri vaihtoehtoja ja menetelmiä, joista osa perustuu budjetointiprosessin maltilliseen kehittämiseen, osan suositellessa budjetoinnin hylkäämistä kokonaan ja siirtymistä vaihtoehtoisten menetelmien käyttöön. Riippuen lähtötasosta, joillekin organisaatioille riittää nykyisten toimintojen tehostaminen, kun toisten on mahdollisesti alusta alkaen mietittävä suunnittelun ja ennustamisen strategista painoarvoa, sekä näihin liittyviä prosesseja, tietomalleja ja työkaluja (Apanaschik 2007).

Kun suuri osa yrityksistä on vasta vähitellen alkanut pohtimaan budjetointijärjestelmän kehittämistä tai sen vaihtoehtoja, ovat edistyneemmät yritykset jo liikkeellä. Leahyn (2006) mukaan kuilu budjetointi-, suunnittelu- ja ennustamiskyvykkyydessä johtavien yritysten ja muiden yritysten välillä jatkaa kasvamistaan. Yritysten on siis syytä miettiä suunnitteluprosessiensa tehokkuutta. Huippuluokan yritykset hyödyntävät parhaita käytäntöjä (*best practices*), kuten esimerkiksi rullaavaa ennustamista, yrityksen laajuista toiminnanohjausjärjestelmää, toimintopohjaista budjetointia ja analyyttisiä sovelluksia. (Leahy 2006) Kehitysprojektien yleisiä tavoitteita ovat muun muassa

- päätöksenteon parantaminen
- ennustettavuuden parantaminen
- tehokkaan johtamistyökalun luominen
- arvokkaan ja helposti hyödynnettävän näkemyksen parempi saatavuus
- suunnittelusyklin lyhentäminen
- informaation läpinäkyvyyden ja kompetenssin kasvattaminen
- operatiivisten tulosten parantaminen
- resurssitarpeiden vähentäminen ja
- paremman tuen saaminen talousosastolta (Moriarty 2001).

Libby ja Lindsay (2009) argumentoivat, että budjetoinnin kehittämiseen ei tulisi ottaa joko–tai-näkökulmaa. On olemassa esimerkkejä hyvin menestyksekkäistä eri menetelmiä hyödyntävistä. Saattaakin olla hedelmällisempää kehittää kunkin mallin mahdollisuuksia hakemalla parempaa ymmärrystä eri menetelmien taustalla toimivista mekanismeista ja prosesseista menestyksekkäissä yrityksissä. Fanningin (2000) mukaan kaksi viimeaikaista trendiä budjetoinnin kehittämisessä ovat olleet budjetointitiheyden kasvattaminen, käytännössä rullaava budjetointi tai suunnittelu, sekä budjetoinnin merkityksen kokonaan kyseenalaistava *beyond budgeting*. Kolmas, jo jalansijaa saanut menetelmä on toimintopohjainen budjetointi. Muita suunnittelun tukena käytettyjä menetelmiä ovat skenaariosuunnittelu, nollapohjabudjetointi sekä arvoperusteinen johtaminen.

3.1 Rullaava suunnittelu

Rullaavien ennustamis- ja suunnittelukonseptien yhteydessä on syytä varmistaa, että yrityksen sisällä vallitsee yhtenäinen näkemys eri termien tarkoituksista. Tämä ei ole aina itsestään selvää. (Åkerberg 2006) Rullaavan ennustamisen, rullaavan suunnittelun ja rullaavan budjetoinnin välistä eroa onkin syytä tarkastella lyhyesti. Perusidea niissä on sama – ennustus- tai suunnitteluhorisontin jatkaminen sen hetkisen tilikauden jälkeiselle ajalle.

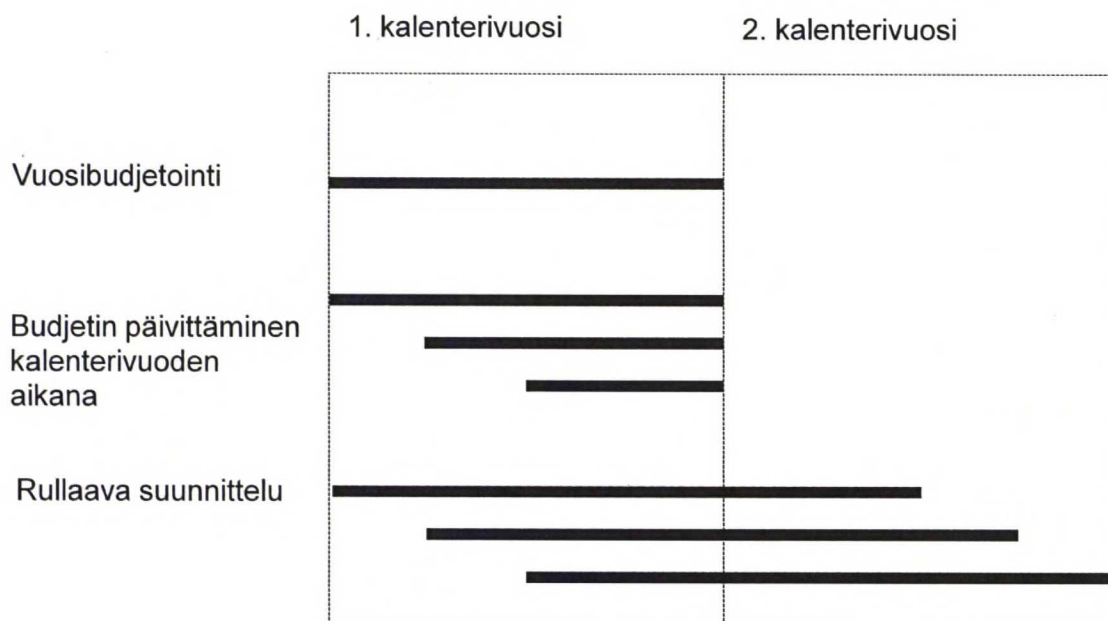
Rullaavalla ennustamisella (*rolling forecasting, continuous forecasting*) viitataan ennusteiden säännölliseen päivittämiseen, tyypillisesti kuukauden tai vuosineljänneksen välein. Tämä voi tapahtua esimerkiksi päivittämällä ennusteet kuukausittain toteumatiedon pohjalta. Samalla ennustehorisonttia jatketaan aina siten, että siihen sisältyvien ennustejaksojen määrä säilyy vakiona. Kun uusin ennustekausi päivittyy, tarkentuu samalla koko ennustehorisontti myös jaksoa edeltävien lukujen osalta (Clarke 2007) Olennaista rullaavassa ennustamisessa on se, että ennustehorisontti on kuluva tilikautta pidemmällä (Åkerberg 2006). Rullaava ennustaminen on tavallisesti rajoittunut tarkistettujen taloudellisten arvioiden tuottamiseen (Fanning 2000).

Lorainin (2010) mukaan pelkkä rullaava ennustaminen ei täysin korvaa budjetointia, sillä se ei ulotu sellaisenaan suorituksen arvioinnin ja motivoinnin tarkoituksiin. Rullaava ennustaminen voidaan kuitenkin kytkeä saumattomasti rullaavaan suunnitteluun.

Rullaava suunnittelu pitää taloudellisten ennusteiden lisäksi sisällään operatiivisten suunnitelmien päivittämisen sekä tarpeen tullen strategisten vaihtoehtojen ja suunnitelmien tarkistamisen. Rullaavaa ennustamista tehdään usein rullaavan suunnittelun yhteydessä, jolloin ne tukevat luonnollisesti toisiaan. (Fanning 2000) Kuten rullaavaa ennustamista, myös rullaavaa suunnittelua tehdään säännöllisin väliajoin kalenterivuoden aikana. Aina, kun uutta toteumatietoa ja ennustetta saadaan käytettäväksi, jatketaan suunnitteluhorisonttia siten, että suunnittelujaksojen määrä säilyy vakiona. Säännöllisen ennustamisen pohjalta suunnitelmien päivittäminen helpottuu. Kun tavoitteelliset suunnitelmat asetetaan useamman kerran kalenterivuoden aikana, yrityksen reagoitakyky kasvaa ja ympäristön muutoksiin pystytään vastaamaan aikaisempaa tehokkaammin. Mikäli rullaavaa suunnittelua käytetään koko organisaatiossa ja se kytketään onnistuneesti johtamisjärjestelmään, ei budjetoinnille välttämättä ole enää tarvetta.

Rullaavan suunnittelun voidaan kirjallisuuden perusteella katsoa olevan rullaavan budjetoinnin synonyymi. Tässä tutkimuksessa ja S-ryhmässä on termiksi valikoitunut kuitenkin rullaava suunnittelu. Budjetointi siinä mielessä, kun se perinteisesti käsitetään, ei sovellu tehtäväksi useampia kertoja vuodessa. Näin ollen on selvempää käyttää termiä ”rullaava suunnittelu” viitattaessa nykyaikaiseen useampia kertoja vuodessa tapahtuvaan suunnitteluun, jonka tarkoituksena on korvata budjetointi. Lisäksi jotkut katsovat, että budjetointiin terminä liittyy siinä määrin kielteisiä mielleyhtymiä, etteivät suosittele termin käytön jatkamista suunnitteluprosessin kehittämisprojektien yhteydessä.

Rullaavuuden idea ei ole uusi, sillä monissa yrityksissä on jo pitkään tehty budjettikauden sisäistä ennustamista tavallisen vuosibudjetoinnin lisäksi (Ekholm & Wallin 2000). Nämä ennusteet ulottuvat kuitenkin tavallisesti vain kalenterivuoden loppuun. Perinteisesti yritykset ovatkin sitoneet budjetointinsa tilikauteen. Rullaavaan suunnittelun tärkein oivallus on poistaa tämä kytkös. Näin ollen myös pitkäaikaisia suunnitelmia voidaan muuttaa vuoden mittaan ilman keinotekoisia rajoja, kuten tilikauden päättymisen (Apanaschik 2007). Kuvassa 5 havainnollistetaan perinteisen budjetoinnin ja rullaavan suunnittelun suunnitteluhorisontteja.



Kuva 5: Perinteisen budjetoinnin, päivitettävän budjetin ja rullaavan suunnittelun suunnittelukausien havainnollistus.

Åkerbergin (2006) mukaan rullaavuudella tavoitellaan tavallisesti muun muassa vuosituloksen parempaa ennustamista, operatiivisen ohjauksen terävöittämistä, aikaisempaa reagointia, siirtymistä pois kalenteriohjauksesta, suunnittelun tihentymistä, kassavirran parempaa hallintaa ja tarpeettoman työn vähentämistä. Lorainin (2010) mukaan tavallimmat syyt rullaavan suunnittelun käyttöönottamiselle ovat

- budjetoinnin heikkoudet
- talouden hallinnan parantaminen
- operatiivisen johtamisen kehittäminen
- päätöksentekoprosessin parantaminen sekä
- työn kohdistaminen arvoa lisääviin toimintoihin.

Lisäksi Lorain (2010) selvitti tutkimuksessaan rullaavan suunnittelun tehtäviä. Vaikka rullaavaan suunnitteluun siirtyvät yritykset näkivät ympäristön muutoksiin sopeutumisen tärkeänä syynä uuden menetelmän käyttöönottoon, olivat päätehtävät haastatelluissa yrityksissä suunnittelu, talouden johtaminen ja hallinta, operatiivinen johtaminen ja oppiminen (taulukko 1).

Taulukko 1: Rullaavan suunnittelun päätehtävät (mukaillen Lorain 2010).

Tehtävä	Tavoitteet
Suunnittelu	<ul style="list-style-type: none"> - Operatiivisen toiminnan kytkeminen strategiaan - Asetettujen tavoitteiden saavuttaminen - Uusien tuotteiden ja palveluiden kehittäminen
Talouden johtaminen	<ul style="list-style-type: none"> - Jatkuvat rahavirtapäivitykset - Kommunikointi osakkeenomistajille - Taloudellinen viestintä
Operatiivinen johtaminen	<ul style="list-style-type: none"> - Resurssien allokointi tai jäädyttäminen - Operatiivinen suunnittelu - Toimitusketjun koordinointi - Kulukontrolli
Oppiminen ja tietämys	<ul style="list-style-type: none"> - Parempi näkyvyys - Ympäristön ymmärtäminen - Nopeampi päätöksentekosykli - Tuloskeskeinen kulttuuri - Sisäinen viestintä ja keskustelu

3.2 Skenaariosuunnittelu

Skenaariosuunnittelu (*scenario planning*) on menetelmä, jonka avulla voidaan kehittää konkreettisia makroekonomisia liiketoimintaskenaarioita, ja mallintaa niiden vaikutuksia omaan, asiakkaiden ja jopa kilpailijoiden toimintaan. Lisäksi voidaan tunnistaa erilaisia tapahtumia, kuten lyhytaikaisen rahoituksen saatavuudessa tapahtuvat muutokset tai tietyn markkinaosuuden pieneneminen, jotka laukaisevat vaihtoehtoisia skenaarioita. (Akten et al. 2009).

3.3 Nollapohjabudjetointi

Nollapohjabudjetointi (*zero-based budgeting*) kehitettiin alun perin 1960-luvun loppupuolella Yhdysvalloissa liittohallituksen käyttöön, ja se on edelleenkin käytössä etenkin julkisen sektorin puolella (Fanning 2000). Menetelmä perustuu budjetointiprosessin aloittamiseen puhtaalta pöydältä, ottaen huomioon aina sen hetkiset olettamukset kunakin liiketoiminnan kehitysnäkymistä. Tämän jälkeen operatiiviset kulut ja pääomakulut priorisoidaan yrityksen strategian ja oletetun pääoman tuoton mukaan. Budjetin paloittelu tarkkojen rahoituspäätöksiensä mukaiseksi helpottaa johtoa edelleen tekemään päätöksiä kilpailevien hankkeiden välillä resurssien rajallisuuden edessä. (Akten et al. 2009)

Menetelmän mukaan resurssien tarve on perusteltava uudelleen joka vuosi. Jos ympäristö on muuttunut, voidaan tarpeettomat resurssit eliminoida. Käytännössä monia resurs-

seja tarvitaan toistuvasti, joten sama työ joudutaan tekemään vuosittain uudestaan. (Fanning 2000) Menetelmän ongelmana onkin, että kulujen perusteleminen ja niistä päättäminen jokaisen budjetointikierroksen yhteydessä vie paljon aikaa (McNally 2002).

3.4 Arvoperusteinen johtaminen

Arvoperusteinen johtaminen (*value-based management*) perustuu osakkeenomistajan taloudellisen lisäarvon laskemiseen budjetoinnin lähtökohtana. Näin pyritään ottamaan huomioon kannattavuus niin lyhyellä kuin pidemmälläkin aikavälillä (Goode & Malik 2011). Menetelmälle on tyypillistä muodollinen ja systemaattinen lähestyminen suunnitteluun, esimerkiksi eri kuluerät käsitellään projektialoitteina, joita arvioidaan sen perusteella, miten ne luovat taloudellista lisäarvoa osakkeenomistajille. (Neely et al. 2003)

3.5 Toimintopohjainen budjetointi

Toimintopohjainen budjetointi (*activity-based budgeting*) on toiminto- ja kapasiteettipohjaisten konseptien sovellus talouden suunnitteluun ja budjetointiin (Hansen 2010). Toimintopohjaisen budjetoinnin kehitys eriytyi toimintolaskennasta (*activity-based costing*) omaksi alueekseen 1980-luvun loppupuolella (Fanning 2000). Pääasiassa yhdysvaltalaisen The Consortium of Advanced Management Internationalin (CAM-I) kehittämä budjetointimenetelmä tähtää budjetoinnin parantamiseen keskittymällä operatiivisen suunnittelun ja taloudellisen tuloksen suhteeseen. Toimintopohjaisessa budjetoinnissa keskeistä on yksityiskohtainen tieto aktiviteeteista. Suunnittelu ja kontrolli painottuvat kuluajureihin ja kehitystä tarvitseviin prosesseihin. Nämä ajurit ja prosessit identifioidaan toimintolaskennan avulla. (De With & Dijkman 2008) Tämä myös kytkee budjetoinnin tehokkaasti yrityksen operatiiviseen toimintaan. Koska menetelmä vaatii käyttää toimintolaskennan hyödyntämistä, on harvalla yrityksellä suoraan valmiuksia menetelmän hyödyntämiselle (Hansen 2010).

Toimintopohjaisen budjetoinnin etuna on, että se sitoo yrityksen toiminnan suunnittelun eksplisiittisesti yrityksen eri prosesseihin. Tavallisesti toimintopohjaisen budjetoinnin mallit toteutetaan näitä tukevien ohjelmistojen avulla, jolloin sykliä voidaan toistaa helposti ympäristön muutoksissa. (Hansen 2010) Esimerkiksi tasapainottamalla operatiiviset vaatimukset, vältetään tarpeettomien taloudellisten vaikutusten laskemisen operatiivisesti epäkelvoille suunnitelmille. Toimintopohjainen budjetointi keskittyy budjetin luomiseen eksplisiittisesti toimintojen ja resurssien pohjalta. Menetelmä auttaa näin operatiivisen tason johtajia ja työntekijöitä ymmärtämään helpommin mihin budjetti perustuu, jolloin he pystyvät keskustelemaan budjettiin liittyvästä informaatiosta operatiivisin termein taloudellisten termien sijasta. Vastaavasti tarjoamalla ymmärrystä re-

surssien ja toimintojen kytköksistä, toimintopohjainen budjetti auttaa johtajia ymmärtämään, kuinka he suoriutuvat työssään. (Hansen et al. 2003)

3.6 Beyond budgeting

Beyond budgeting -malli on herättänyt paljon keskustelua alan kirjallisuudessa. Sen lupauksena on nykypäivän vaatimukseen vastaava organisaatio, jossa perinteistä budjetointia ei enää tarvita. Mallin kehittäjät Jeremy Hope ja Robin Fraser ovat vuosien ajan kritisoineet perinteistä budjetointia tehdessään työtään tunnetuksi (Goode & Malik 2011). *Beyond budgeting* ei ole ainoastaan työkalu taloudellisen suunnittelun ja raportoinnin tarpeisiin, vaan sen avulla voidaan johtaa liiketoimintaa joustavalla ja dynaamisella tavalla. Se onkin eräänlainen viitekehys uuden johtamisjärjestelmän rakentamiseksi. (Daum et al. 2005) Mitään yksittäistä työkalua malli ei tarjoa, vaan se perustuu joukkoon organisaation toimintaa ohjaavia periaatteita. Toisaalta näiden kautta ohjataan eri työkalujen käyttöön, joita ovat esimerkiksi rullaava ennustaminen, tulokortit, vastaaviin yrityksiin vertailu (*benchmarking*) ja yrityksen laajuiset tietojärjestelmät (Bunce et al. 2002; ref. Becker et al. 2009)

Beyond budgeting -mallia kehitettiin aluksi CAM-I:n alaisuudessa, mutta Lontoossa vuonna 1998 kehitystä jatkamaan perustettiin The Beyond Budgeting Round Table (BBRT). Kehitystyö perustui pitkälti perinteisestä budjetoinnista vaihtoehtoisiin menetelmiin siirtyneiden yritysten tutkimiseen. Tämän pohjalta laadittiin 12 periaatteen lista (taulukko 2), joka muodostaa mallin perustan. Yhdessä ne muodostavat käytännön pohjalta rakentuvan viitekehyksen, jonka avulla on mahdollista selvittää organisaation nykytilaa, ja edelleen ohjata sitä kohti vaihtoehtoisia johtamismalleja. Ne myös muodostavat holistisen mallin, joka yhdistää kilpailulliset menestystekijät, johtajuusajattelun, johtamisprosessin ja tietojärjestelmät, ja jonka avulla johtajat voivat luoda yhtenäisen organisaation. (Hope et al. 2007)

Taulukko 2: Beyond budgeting -johtamisperiaatteet (Hope et al. 2007).

Johtamisperiaatteet (<i>leadership principles</i>)	
Asiakaslähtöisyys	Kannusta kaikkia asiakaslähtöisyyteen, ei hierarkkisiin suhteisiin
Organisaatio	Organisoi työntekijät vastuutettuihin tiimeihin, ei keskitettyjen toimintojen ympärille
Vastuullisuus	Kannusta ihmisiä johtajuuteen, ei pelkkään suunnitelman seuraamiseen
Autonomia	Anna tiimeille vapaus ja resurssit toimia, älä mikromanageroi
Arvot	Johda muutamien selkeiden arvojen, tavoitteiden sekä rajojen kautta, ei yksityiskohtaisten sääntöjen ja budjettien
Läpinäkyvyys	Kannusta avoimeen tiedonvälitykseen ja anna vastuuta, älä rajoita hierarkkisesti
Prosessiperiaatteet (<i>process principles</i>)	
Tavoitteet	Aseta suhteelliset tavoitteet jatkuvaan suorituksen parantamiseen, älä neuvottele kiinteitä suoritustavoitteita
Palkitseminen	Palkitse jaettu menestys suhteellisten suorituskykykymittareiden perusteella, ei kiinteiden tavoitteiden perusteella
Suunnittelu	Tee suunnittelusta jatkuva ja osallistava prosessi, ei vuosittainen ylhäältä-alas -tapahtuma
Kontrolli	Perusta kontrolli suhteellisiin mittareihin ja trendeihin, ei poikkeumiin vuotuisesta suunnitelmasta
Resurssit	Vapauta resursseja tarpeen mukaan, ei kerran vuodessa budjetein säädeltynä
Koordinaatio	Koordinoi eri vuorovaikutuksia dynaamisesti, ei vuosittaisen suunnittelusyklin mukaan

Suhteelliset suoritusstandardit suorituskyvyn arvioinnissa kuuluvat olennaisesti malliin (de With & Dijkman 2008; Hansen et al. 2003). Menetelmän mukaisesti organisaation yksiköjä ja niiden johtajia arvioidaan vertaamalla suoritusta kilpailijoiden suoritukseen olennaisten mittareiden osalta (Hansen et al. 2003). Menetelmä kehottaa erityisesti luopumaan kiinteistä tai kiinnitetyistä tavoitteista, jolloin tarve numeroiden manipuloinnille jää pois (Daum et al. 2005). Myöskään uhka siitä, mitä tapahtuu, jos tavoitteisiin ei päästä, ei rajoita tällöin samalla tavalla johtajien halukkuutta innovatiivisiin ratkaisuihin tai riskinottoon sopivassa tilanteessa. (Hope & Fraser 2003a) Useimmilla yrityksillä ei kuitenkaan välttämättä ole riittävän hyvää dataa kilpailevien yritysten suorituksesta, johon omaa suoritusta voisi verrata. Tämä on tyypillistä etenkin tiukasti kilpailuilla aloilla, joissa suhteellinen suorituskyvyn mittaaminen olisi potentiaalisesti kaikista hyödylli-

sin. Vaikka teoreettisessa kirjallisuudessa on pohdittu, millaisiin tilanteisiin suhteellinen suorituskyvyn mittaaminen (*relative performance evaluation*) sopisi parhaiten, on empiirinen tutkimus aiheesta vielä puutteellista. Tämä on myös hidastanut suhteellisen suorituskymittariston implementointia yrityksissä. (Hansen et al. 2003)

Menetelmän yhtenä tavoitteena on tehdä liiketoimintayksiköistä pienempiä ja kannustaa niitä yrittäjämäiseen toimintaan. Kun pienet tiimit saavat hyödyntää tehokkaasti avautuvia mahdollisuuksia liiketoiminnalle, pystyy organisaatio sopeutumaan nopeasti ympäristön muutoksiin. Samalla strategia muovautuu alhaalta asti tehokkaalla tavalla. (Hope & Fraser 2003b) Organisaation radikaali hajauttaminen ylittää kuitenkin taloushallintoa tutkivan kirjallisuuden perinteiset rajat. Kun puhutaan organisaation arkkitehtuurin ja johtamisjärjestelmän muokkaamisesta, johon kuuluu esimerkiksi vastuun delegointi yksilöille, palkitsemismekanismien muovaaminen sekä suorituskyvyn arvioimiseen tarkoitettujen systeemien päivittäminen, nousee yritysten kynnys menetelmän käyttöönottamiseksi. (Hansen et al. 2003) Koko johtamisjärjestelmän uudistaminen on huomattavan radikaali ja riskialtis hanke verrattuna yksittäisen työkalun tai tekniikan lisääminen johdon työkalupakkiin (Becker et al. 2009). Esimerkiksi tulokorttia tai vastaavia työkaluja on mahdollista kokeilla muuttamatta oleellisesti yrityksen johtamiskäytäntöjä (Modell 2009).

4 Perinteisestä budjetoinnista rullaavaan suunnitteluun

Rullaavan suunnittelun käyttöönotto ei välttämättä vaadi mitään fundamentaalia muutosta verrattuna siihen, miten yritys on aikaisemmin valmistanut budjettinsa. Suurin ero liittyy suunnittelun muuttumiseen ympäri kalenterivuotta tapahtuvaksi jatkuvaksi suunnitteluksi. (Myers 2001) Kuitenkin, mikäli yritys on päättänyt siirtyä rullaavaan suunnitteluun, halutaan suunnitteluprosessia todennäköisesti kehittää muiltakin osin. Rullaavaan suunnitteluun siirtyminen on syytä suunnitella huolella. Projektin suunnittelu ja käyttöönotto kestää helposti useita vuosia lähtötilanteesta riippuen. Tärkeintä on selvittää huolellisesti, mihin rullaavalla suunnittelulla organisaatiossa pyritään ja pitää nämä tavoitteet kirkkaana mielessä. (Åkerberg 2006)

Moriartyn (2001) mukaan onnistuneessa suunnitteluprosessin kehittämisprojektissa tulee kiinnittää huomio seuraaviin alueisiin:

- ennustaminen
- tavoiteasetanta
- operatiivinen suunnittelu
- johdon raportointi
- suorituskyvyn hallinta
- strateginen suunnittelu
- palkitseminen
- talouden ja teknologian suhde ja tehtävät.

Lorainin (2010) tutkimuksen haastattelujen perusteella keskeiset onnistumisen edellytykset rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönotolle ovat vastaavasti johdon sitoutuminen, tavoitteiden viestittäminen, kytkeminen strategiaan ja tietotekniikkaosaston tuki. Myös Bourne (2004) esittää yhteisiä tekijöitä liittyen onnistuneisiin suunnitteluprosessin uudistamis- tai kehittämishankkeisiin. Näitä olivat ulkoisten tekijöiden ja ympäristön parempi huomioiminen, keskittyminen strategiaan, yrityksen laajuiseen tietojärjestelmään investointi sekä erilliset mallit ennustamiseen.

Kuten edellisessä luvussa kävi ilmi, on erilaisia lähestymistapoja suunnitteluprosessin uudistamiseen useita erilaisia. Vaatimukset uuden suunnitteluprosessin implementoinnissa vaihtelevat organisaation ja sen kykyjen mukaan. Näin ollen esimerkiksi rullaava suunnittelu tai jatkuva ennustaminen saattaa osoittautua hyödylliseksi yhdessä yrityksessä, mutta ei seuraavassa (Rickards 2008). Tässä luvussa esitellään keskeisiä rullaavaan suunnitteluun liittyviä näkökulmia, ja kerrotaan, mikä niiden merkitys on, ja millä tavoin ne tulisi ottaa huomioon rullaavaan suunnitteluun siirtyessä.

4.1 Rullaavan suunnittelun ominaispiirteet

4.1.1 Suunnitteluhorisontin pidentyminen

Rullaavan suunnittelun avulla pyritään luomaan näkymä sekä lyhyelle että keskipitkälle aikavälille (Lorain 2010). Suunnitteluhorisontin pituuden valintaan vaikuttavat useat eri seikat. Kuuden vuosineljänneksen mittainen suunnitteluhorisontti on yleinen, mutta myös muita vaihtoehtoja pituuksia käytetään yrityksissä. Esimerkiksi S-ryhmässä on päädytty 21 kuukauden eli seitsemän vuosineljänneksen suunnitteluhorisonttiin. Sopiva pituus riippuu yrityksen toimintaympäristöstä ja markkinoista, mutta kyky ja mahdollisuudet lisätä tai vähentää esimerkiksi tuotantokapasiteettia joustavasti voi olla merkitsevää suunnitteluhorisontin valinnalle (Fanning 2000). Suunnitteluhorisontin pituudelle ei ole yhtä oikeaa vaihtoehtoa. Sen tulisi kuitenkin olla pidempi kuin sen hetkinen tilikautsi. Jossain määrin valintaan vaikuttaa myös operaatioita, kapasiteettia ja pääoman kulu- tusta koskeva päätöksentekonopeus. (Barrett & Hope 2006)

4.1.2 Suunnittelutiheyden lisääminen

Rullaavan suunnittelun yksi vahvuus on joustavan suunnittelun ja tavoiteasetannan mahdollistuminen, mikä edistää nopeaa reagointia ympäristön muutoksiin. Joustavuus perustuu pääasiassa siihen, että suunnittelutiheyden muutoksen ansiosta myös päätöksentekosykli lyhenee. Rullaava suunnittelu tekee organisaatiosta dynaamisemman ja auttaa johtajia käsittelemään uhkia ja mahdollisuuksia niiden ilmaantuessa. Rullaava suunnittelu on siten tehokas työkalu operatiiviselle johdolle. (Lorain 2010) Ihanteellisesti suunnittelusykli valitaan sen mittaiseksi, että mahdollisuudet reagoida yrityksen kriittisiin toimintoihin ovat optimaaliset. Liiketoiminnan suunnittelun tiheytyminen mahdollistaa lisäksi taloudellisen tilanteen tarkastelun säännöllisin väliajoin, suunnittelun tiiviimmän kytkemisen strategiaan sekä lisääntyneen dialogin ja keskustelun ylemmän johdon ja keskijohdon välille. (Lorain 2010) Rullaavat ennusteet ovat myös yleensä suhteellisen tarkkoja, sillä niitä päivitetään sekä viimeaikaisen taloudellisen kehityksen (trendien), asiakaskysynnän sekä liiketoiminnan toteumatiedon perusteella (Hope & Fraser 2003a). Ennusteiden taso tarkentuukin, kun niitä tarkennetaan ja muokataan useita kertoja vuodessa.

Rullaavaa suunnittelua voidaan tehdä myös tarpeen mukaan, jolloin nopea reagointi erilaisiin uhkakuviin mahdollistuu ajantasaisen tiedon tukiessa päätöksentekoa. Fanningin (2000) mukaan lyhyin käytännöllinen ennustustiheys on yksi kuukausi. Kuitenkin neljännesvuoden tai puolen vuoden välein tapahtuva suunnittelu tai suunnitelmien vahvistaminen on tavallisempaa. Suunnittelutiheydellä voi olla myös kielteisiä vaikutuksia, mikäli suunnitteluprosessin vaiheet eivät ole riittävän sujuvia. Lorainin (2010) mukaan rullaavasta suunnittelusta voi muodostua kallista ja aikavievää, mikäli sitä ei automati-

soida riittävän tehokkaasti. Onkin hyvin tärkeää, että rullaava suunnittelu ei toista organisaation entistä budjetointiproseduuria useita kertoja vuodessa. Vaikka näin ei tehtäisikään, saattaa työmäärä tuntua kasvaneelta alkuun. Ajan myötä, lyhyelle aikavälille kasautuvan vaivan pitäisi kuitenkin vähentyä, kun rullaavasta suunnittelusta muodostuu luonteva osa johdon kuukausittaista johtamistyötä. (Hunt 2003) Onkin tärkeää, että ennustamista ja suunnittelua ei nähdä ”erikoistapahtumana” (Lamoreaux 2011).

4.1.3 Yksityiskohtaisuuden määrän pienentäminen

Jos liiketoimintaa aletaan suunnitella rullaavasti aikaisempaa useammin, on suunnittelukierrokseen kuluvan ajan vähennyttävä merkittävästi. Suunnittelu ei voi kestää enää kuukausia, kuten budjetointi yrityksissä tyypillisesti kestää. (Akten et al. 2009) Kun tarkastellaan budjetointiin ja suunnitteluun liittyviä kehitysprojekteja, on lähes kaikissa tapauksissa yksityiskohtaisuuden määrää haluttu pienentää huomattavasti verrattuna tilinpäätökseen (Fanning 2000). Toisaalta monissa yrityksissä ajatellaan edelleen, että yksityiskohtaiset taloudelliset kannanotot kuvastavat korkeampaa tarkkuutta. Vähemmän tietoa voi kuitenkin tarkoittaa merkityksellisen tiedon korostumista, kun liiketoiminnan näkymien raportointi rajoitetaan yläriveihin. (Akten et al. 2009)

Montgomeryn (2002) mukaan ennustamisen pitää tapahtua koostetulla tasolla. Kun ennusteet laaditaan ylätasolla, saadaan jäsenneilty näkymä informaatioon ja samalla monimutkaisuus ja vaivannäkö vähenevät. Oikea määrä yksityiskohtaisuutta riippuu yrityksestä. Tyypillisesti leikataan pois yksityiskohtia, jotka eivät ole suoraan yhteydessä liiketoiminnan tulokseen ja joiden viilaaminen vie turhaan johdon arvokasta aikaa (Paniccia 2008). Yksityiskohtaisuus lisää työn määrää. Kilpailun koventuessa nämä resurssit on syytä ohjata strategiatyöskentelyyn, mikä auttaa johtajia muokkaamaan ja valvomaan organisaation strategiaa kasvun ja kulujen kontrollin kannalta. (Apanaschik 2007) Pidemmällä aikavälillä on tärkeää, että suunnittelu keskittyy yrityksen kasvua ja kannattavuutta kuvaaviin tekijöihin. Näitä asioita kutsutaan liiketoiminnan tai kulujen keskeisiksi ajureiksi (Paniccia 2008).

4.1.4 Paino liiketoiminnan keskeisiin ajureihin

Rullaava ennustaminen ja rullaava suunnittelu perustuvat liiketoiminnan keskeisten ajurien hyödyntämiseen. Keskittyminen liiketoiminnan keskeisiin ajureihin auttaa hyödyntämään ennusteita nopeammin ja paremmin, esimerkiksi jättämällä talousosastolle enemmän aikaa arvoa lisäävälle analyysille ja näkemyksen luomiselle. Yritysten onkin keskeistä tunnistaa suorituskyvyn kannalta kriittiset ajurit ja keskittyä näihin lukuisten yksityiskohtien sijasta. Ennusteiden mallintaminen operatiivisten ajureiden ja parametrien kautta vanhojen lukujen päivittämisen sijasta toimii hyvänä lähtökohtana ennustamiselle (Montgomery 2002). Samalla prosessia kytketään tiiviimmin arvon tuottamisen

ympärille. Ajuripohjainen ennustaminen ja suunnittelu helpottavat myös syy-seuraus-analyysiä, mikä vastaavasti edistää ennakoivaa päätöksentekoa (Apanashick 2007). Rullaavat ennusteet kytketään tavallisesti esimerkiksi tilausten määrään, myyntiin, kuluihin ja pääomakuluihin (Hope & Fraser 2003a). Toisaalta johtamiselle olennainen tieto on tärkeää korostaa, mikä tarkoittaa esimerkiksi myynnin, liikevoiton, pääoman ja henkilöstön määrän huomioimista ennustamisen ajureina (Downes 1996). Myös organisaation ulkopuolinen informaatio on ennustamisessa ja suunnittelussa keskeisen tärkeää. Esimerkiksi jättämällä huomioimatta kysynnän ulkoisia indikaattoreita liiketoiminnan suunnittelu merkityksellisellä suunnitteluhorisontilla voi olla vaikeaa. (Clarke 2007) Ulkoisen suuntautumisen lisääminen voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että keskitytään mittaamaan omaa suoritusta kilpailijoiden suoritusta vasten, ei vanhentunutta budjettia vasten (Bourne 2004).

4.1.5 Uusien suunnittelujärjestelmien hyödyntäminen

Jotta rullaava suunnittelu mahdollistuisi, on johdon käsiteltävä tietoa nopeammin, ja tämä tarkoittaa usein erityisen ohjelmiston hankkimista ja käyttöönottoa (Myers 2001). Ensisijainen osuus prosessin tehokkuuden kasvattamisessa onkin moderneilla tietojärjestelmillä. Vanha taulukoihin perustuva systeemi korvataan tavallisesti uusilla keskiteytyillä ohjelmistoratkaisuilla. Kun toisiinsa linkitetyistä Excel-taulukoista, niiden koamisesta ja niihin perustuvasta informaation jakelusta päästään vähitellen eroon, kasvaa budjetointiprosessin tehokkuus. (Fanning 1999) Parhaita käytäntöjä (*best practices*) hyödyntävät yritykset ovatkin systemaattisesti eliminoineet taulukkolaskentaohjelmiin perustuvat mallit ja raportoinnin siirtyessään uusien teknologiaratkaisujen käyttöön (Apanaschik 2007). Integroitu systeemi auttaa myös paremman yhteyden muodostamisessa suunnitelmien laatimisen ja ylläpidon välille.

Uusilla ohjelmistoilla saavutetaan tarkempia ennusteita nopeammin ja tavallisesti myös pienemmin kustannuksin. Tämä perustuu tarkoitusta varten laadittujen ennustemallien hyödyntämiseen. Mallit perustuvat selkeisiin olettamuksiin, joita on usein muutoin hankala hallita budjetointiprosessin yhteydessä. Jos ja kun ympäristö muuttuu, myös näitä olettamuksia voidaan helposti muuttaa, jolloin ennusteita ja edelleen suunnitelmia pystytään päivittämään nopeasti. (Neely et al. 2003) Kun useimmat suunnitteluparametreista sisällytetään malleihin, ei käyttäjien tarvitse huolehtia numeroista, joihin eivät pysty vaikuttamaan. Ajuripohjaisuus ja yhtenäisten mallien käyttö takaavat, että ennusteet ja suunnitelmat ovat johdettu yhteisistä luvuista käyttäen yhteisiä malleja ja algoritmeja. (Hunt 2003) Molemmat yllä mainituista seikoista lisäävät ennustamisen ja suunnittelun läpinäkyvyyttä. Yritykset, jotka ovat optimoineet ennustamisprosessinsa onnistuneesti, pystyvät generoimaan uuden taloudellisen ennusteen jopa alle 24 tunnissa. Olennaista on, että ennusteet perustuvat tietojen päivittämiselle, jolloin ennusteita ei tarvitse laatia

tyhjästä joka kerta. (Apanashick 2007) Tehokas ennustaminen tuottaa edelleen ajankoh-
taista tietoa suunnitelmien päivittämiseksi.

Kun prosessia automatisoidaan, on otettava huomioon myös useat ei-taloudelliset liike-
toiminnan ajurit ja niihin liittyvä data. Kulujen arvioinnin ohella päälliköt arvioivat
esimerkiksi myynnin tehokkuutta, kapasiteetin käyttöä tai asiakaspalvelun tehokkuutta
saadakseen selville lopulliset kulunsa. Useasti tämä mallintaminen tapahtuu edelleen
paikallisesti eri ihmisten taulukkolaskentaohjelmissa. Suuri osa keskeisestä operatiivi-
sesta datasta, jonka perusteella säädellään tulevaisuuden resurssitarpeita ja edelleen lii-
kevaihdon luomista on siis lukittuna yksittäisten ihmisten hallinnoimiin taulukoihin.
(Barret & Hope 2006) Nämä pitäisikin pystyä integroimaan mahdollisimman saumat-
tomasti keskitettyyn suunnittelumalliin tai suunnittelutyökaluun, jolloin suunnittelua
tekevät osapuolet pystyvät mahdollisimman helposti ja nopeasti päivittämään keskeiset
operatiiviset ajurit ennusteiden tueksi. Ainoastaan tällöin on mahdollista konsolidoida
koko organisaatiota koskevia ennusteita riittävän nopeasti. (Barret & Hope 2006) Edellä
kuvattu ilmiö selittää myös osaltaan, kuinka taulukkolaskentaa käyttävät organisaatiot
voivat toisinaan tehdä ennustekierroksia lähes yhtä nopeasti kuin valmisohjelmistoja
hyödyntävät organisaatiot. Joka tapauksessa niin sisäisistä kuin ulkoisistakin tietoläh-
teistä saatavan tiedon syöttämisen automatisointi budjetointi- ja ennustamisprosessin
työvaiheissa on oleellista, sillä ilman automaattista syöttöä talouden suunnittelijat käyt-
tävät merkittävästi aikaa tiedon keruuseen, validointiin ja täsmentämiseen.

Uusilla ohjelmistoratkaisuilla on myös mahdollista lisätä osallistumista. Ennustamisen
vieminen operatiiviselle tasolle on osoittautunut parhaaksi menetelmäksi tarkkojen ja
luotettavien ennusteiden saamiseksi. Tämän on mahdollistanut edistynyt teknologia ja
esimerkiksi selainpohjaiset ratkaisut, minkä ansiosta eri ratkaisut skaalautuvat jopa sa-
doille tai tuhansille loppukäyttäjille, antaen halutuille henkilöille mahdollisuudet ennus-
tamiseen ja suunnitteluun. Tämä mahdollistaa oman vastualueen liiketoiminnan ennus-
tamisen myös operatiivisen tason johtajille. Tarkkuus lisääntyy operatiivisen tason joh-
tajien päästessä ennustamaan asioita, joihin he pystyvät vaikuttamaan ja joista keskuste-
levat päivittäin. (Hunt 2003) Hyvänä tavoitteena on varmistaa, että johto on sinut suun-
nittelutyökalun kanssa ja ymmärtää oman osuutensa suunnittelun kokonaisuudessa koko
organisaation tasolla. Nykyaikaiset työkalut tarjoavat erilaisia ominaisuuksia, kuten
työvuorojen suunnittelun tai tuotesuunnittelua, jotka ovat suunniteltu sitä varten, että
johtajat huomioisivat suunnittelutehtävät säännöllisesti, sen sijaan että he suunnittelisi-
vat kerran tai kahdesti vuodessa. (Leahy 2006)

4.2 Rullaava suunnittelu johtamisjärjestelmän kannalta

4.2.1 Taktisen suunnittelun kytkeminen strategiaprosessiin

Strategisen suunnitteluprosessin kytkeminen taktiseen eli lyhyen aikavälin suunnitteluun on oleellista strategian tehokkaassa toimeenpanossa (Apanaschik 2007). Johtavat yritykset ymmärtävät, että taloudellinen suorituskyky muodostuu lopulta hyvien kilpailustrategioiden kehittämisestä ja toteuttamisesta (Neely et al. 2003). Kun strategian toteuttamisesta muodostetaan yksi ydinkompetensseista, on mahdollista saavuttaa kilpailuetua muihin nähden (Cokins 2008). Rullaavan suunnittelun yhteydessä on luontevaa tarkastella lyhyen aikavälin ennustetta suhteessa strategiassa asetettuihin pitkän tähtäimen tavoitteisiin. Parhaassa mahdollisessa tapauksessa säännöllinen tarkastelu paljastaa taloudellisia kuiluja ennen niiden toteutumista, mahdollistaa reagoinnin, toimintasuunnitelman päivittämisen ja edelleen tavoitteissa pysymisen. Rullaavan suunnittelun avulla saadaan parempi näkyvyys ja jatkuvasti palautetta, minkä perusteella strategiaa voidaan muokata. Näin ollen myös oppiminen on yksi sen ulottuvuuksista (Lorain 2010).

Lyhyen aikavälin ja strategisen suunnittelun kytkeminen toisiinsa on ensisijaisesti prosessiin liittyvä haaste, ei niinkään esimerkiksi ohjelmistoihin liittyvä (Rickards 2008). Onkin mietittävä, miten strategisen suunnitelman käsitteet pystytään muuttamaan spesifeihin taloudellisiin mittareihin (Montgomery 2002). Kun lyhytaikaisia taloudellisia mittareita täydennetään pidemmän aikavälin mittareilla, on strategisten tavoitteiden saavuttamista helpompi seurata (Fanning 1999). Prosessin pitäisi kokonaisuutena kannustaa johtajia ja muita päätöksentekijöitä ajattelemaan budjetin yksityiskohtien ja lyhytaikaisten tavoitteiden ylitse ja keskittymään siihen, mihin suuntaan liiketoiminta on kulkeutumassa (Montgomery 2002). Johtavat yritykset käyttävät ennusteita tehdäkseen parempia arvioita siitä, onko strategian mukainen suunta toteutumassa sen sijaan, että vain tarkastelisivat tilannetta suhteessa vuosisuunnitelmaan (Barret & Hope 2006).

4.2.2 Tavoiteasetanta rullaavassa järjestelmässä

Tavoiteasetanta, suorituskyvyn mittaaminen ja palkitseminen ovat johtamisjärjestelmän keskeisiä komponentteja. Perinteisesti taloudellinen vuosibudjetti on toiminut pääasiallisena vertailukohteenä suorituskyvylle. Barsky et al. (1999) huomauttavat, että talouden vauhdin kiihtyessä globaalissa liiketoimintaympäristössä on tärkeää siirtää katseet mennyttä kuvaavien taloudellisten indikaattoreiden sijasta pitkän tähtäimen arvonluontiin keskittyviin mittareihin. Lorainin (2010) mukaan rullaavat ennusteet eivät yksinään riitä korvaamaan perinteistä budjetointiprosessia. Tämä johtuu siitä, että ne eivät huomioi suorituskyvyn mittaamista ja motivointia, jotka ovat oleellisia työn tehokkuuden johtamisessa. Rullaavat ennusteet yhdessä rullaavan suunnittelun kanssa sen sijaan kattavat myös tavoiteasetannan funktion. Joka tapauksessa, siirryttäessä perinteisestä bud-

jetoinnista täysin rullaavaan suunnitteluprosessiin on selvitettävä, millä tavoin tavoiteasetanta, suorituskyvyn mittaaminen ja palkitseminen tulee muuttumaan. On tärkeää tunnistaa, millä tavoin perinteinen budjetointi on kytketty kuhunkin johtamisjärjestelmän komponenttiin, ja osoitettava vastaava linkki uudessa suunnitteluprosessissa.

Tavoiteasetannan ja seurannan prosessilla on rullaavassa suunnittelussa olennainen merkitys (Åkerberg 2006). Kun ennusteita päivitetään rullaavasti, on tavoitteiden päivittäminen tarpeen vaatiessa samalla luontevaa. Samalla, kun suunnitelmat päivitetään ja vahvistetaan, asetetaan uudet tavoitteet. Toisaalta kirjallisuudessa painotetaan myös pitkäaikaisten tavoitteiden painoarvoa. Osaksi huomiot liittyvät muuttuvien tavoitteiden ja palkitsemisen suhteeseen. Akten et al. (2009) toteavat, että uusien tavoitteiden neuvottelemisen ja kannustimien uudelleen asettaminen saattaa viedä huomiota pois liiketoiminnan suunnittelusta ja politisoida suunnitteluprosessia. Åkerbergin (2006) mukaan merkittävin osa tavoitteista tulisiikin asettaa strategiatyöskentelyn yhteydessä, mikä on myös yksi syy, minkä takia strategia on kytkettävä lyhyen aikavälin suunnitteluun. Tätä tukee tutkimus, jonka mukaan budjetoinnista luopumisen jälkeen tavoiteasetannan pitäisi perustua strategiaan ja pitkäaikaisiin päämääriin, fokus tulisi yksityiskohtien sijasta olla kokonaiskuvassa, mahdollisuuksissa ja joustavuudessa, ennemmin kuin rajoitteissa (Østergren & Stensaker 2011).

4.2.3 Palkitsemiskäytännöt

Edellä käsiteltiin tavoiteasetantaan liittyviä haasteita. Rullaavan suunnittelun yhteydessä myös palkitsemiskäytäntöjä on syytä tarkastella uusiksi (Åkerberg 2006). Monissa organisaatioissa rullaavan suunnittelun käyttöönotto koetaan haasteelliseksi, sillä palkitsemisprosessit ovat yleensä tiiviisti budjettiin kytkettyjä. Apanaschik (2007) toteaa, että tämän seurauksena osa yrityksistä ei ole myöskään pystynyt kokonaan irrottautumaan budjetoinnista, vaikka rullaava suunnitteluprosessi olisi jo käytössä. Lazeren (1998) mukaan mihin tahansa liiketoiminnan suunnittelutyökaluun, on kytkettävä suorituksen arviointi ja palkitseminen, jotta siitä saataisiin täysi hyöty irti. Buttonwood Groupin Lawrence Servenin mukaan ihmisten motivointi saattaakin olla haastavaa, ellei palkitsemista oteta mukaan suunnitteluprosessin uudistamiseen. Ongelmana on, että talousosasto näkee palkitsemisen yleensä tiukasti henkilöstöosaston alaisuuteen kuuluvana asiana. Servenin mukaan ratkaisuna tähän toimii henkilöstöosaston ottaminen mukaan kehitysprojektiin. Tämän lisäksi hän mainitsee, että tyytyväisyys uudistamisprojekteissa on ollut yleisesti korkeampi, kun palkitseminen on otettu huomioon. (Moriarty 2011).

Perinteisen budjetoinnin palkitsemiseen liittyvät ongelmat eivät ratkea itsestään siirtymällä rullaavaan suunnitteluun. Palkitsemisjärjestelmän muuttaminen on kuitenkin haastavaa. Lorainin (2010) tutkimuksessa kaikki vastaajat mainitsivat, että suorituksen

arviointi ja palkitseminen perustuvat todellisuudessa edelleen saavutettujen tulosten ja budjetin vertailuun. Tällöin perinteisen budjetoinnin palkitsemiseen liittyviä ongelmia ei ole poistettu. Eettisesti toimivassa yrityksessä tulisikin pyrkiä palkitsemiseen aidoista suorituksista, ei kyvystä ”budjetoida oikein”. (Åkerberg 2006) Yksi kirjallisuudessa ehdotettu ratkaisu palkitsemiseen liittyviin ongelmiin on sekä ei-taloudellisten että pitkän tähtäimen suoritustuntareiden huomiointi palkitsemisessa (Hansen et al. 2003). Koska tämäntyyppiset mittarit eivät ole niin herkkiä talouden makroilmiöille (esimerkiksi lama, bruttokansantuotteen lasku tai inflaatio), motivoituvat johtajat huomioimaan laajemmin erilaisia skenaarioita liiketoiminnan hyväksi (Akten et al. 2009). Lisäksi tämä auttaa ihmisiä tekemään parhaansa ja pitämään tuntosarvet ylhäällä ympäristön ja kilpailijoiden suhteen ja heidän tekemisiinsä – ei ainoastaan pelaamaan omaa liiketoimintaa yrityksen budjettiin (Daum et al. 2005).

Yksi vaihtoehto on ottaa käyttöön suhteelliset suorituskymittarit. Tällöin ihmiset pitäisi saada ymmärtämään, että tavoitteen näkeminen on tärkeää, mutta absoluuttisia numeroita ei välttämättä tarvitse tietää etukäteen (Daum et al. 2005). Siirryttäessä suhteelliseen tavoiteasetantaan, on johtajien hyväksyttävä se, että tavoitetta asetettaessa absoluuttisia numeroita ei ole tiedossa. Tämä edellyttää ajatusmallien muutosta, mikäli organisaatiossa on totuttu esimerkiksi perinteiseen budjetointiin. Tavoitteet voivat perustua osin yrityksen ulkopuolisten komponenttien kehitykselle, esimerkiksi kilpailijoiden suoritukseen pelaamiseen (Daum et al. 2005), markkinaosuuden suhteelliseen kasvuun tai asiakastytytyväisyyteen (Akten et al. 2009). Asiat, joihin johtajat eivät itse voi vaikuttaa on syytä karsia pois. Hansen et al. (2003) huomauttavat, että useimmilla yrityksillä ei välttämättä ole kuitenkaan riittävän hyvää suhteellista dataa kilpailevien yritysten suorituksesta. Tämä saattaa johtua esimerkiksi alalla vallitsevasta kovasta kilpailusta, jolloin yritykset eivät jaa tietoa yhtä avoimesti. Toisaalta juuri kovasti kilpailuilla aloilla suhteellinen suorituskymmittaus olisi potentiaalisesti kaikista hyödyllisin. Toinen huomionarvoinen seikka on se, että vaikka teoriassa onkin ehdotettu, missä suhteellista suorituskymmittausta (RPE) kannattaisi käyttää, on empiirinen näyttö suhteellisen suorituskymmittariston käyttöönottamisesta vielä vähäistä. (Hansen et al. 2003)

Eccles (1991) ehdotti, että suorituskymmittarissa on otettava huomioon erityisesti tärkeimmät suorituskymmittarit yrityksen strategian ja pitkän tähtäimen taloudellisen menestyksen kannalta. Nämä ovat usein ei-taloudellisia mittareita, joita ei välttämättä huomioida lainkaan palkitsemisessa, vaikka yrityksissä muuten esimerkiksi laadua ja markkinaosuutta seurattaisiinkin. (Eccles 1991) Työntekijöidenkin pitäisi kiinnostua tämäntyyppisistä palkitsemismalleista ymmärtäessään, miten palkitseminen on kytkeyty liiketoiminnan arvon kasvuun (McLemore 1996). Ei-taloudellisia mittareita ovat muun muassa strategian toteuttaminen, strategian laatu, innovatiivisuus, kyky houkutella lahjakasta työvoimaa, markkinaosuus ja keskeisten prosessien laatu. Näitä mittareita on mahdollisuus seurata esimerkiksi tulostulokorteilla (Barsky & Bremser 1999).

Palkitsemiseen voidaan liittää myös työntekijöiden itsearviointi, sisältäen eilukumääräisten saavutusten arviointia. Menetelmän käyttö osoittaa luottamusta työntekijöitä kohtaan, vaikkakin arvioinnit tarkistutettaisiin esimiehillä. Se myös siirtää työn arvioinnin painopistettä työn laatuun ja tietoon siitä, miten työntekijä on pystynyt kehittämään yrityksen toimintaa ja vaikuttanut tuloksen muodostumiseen. Näin voidaan edistää kulttuuria, jossa etusijalla on yhden osaston tai henkilön edun sijaan koko yrityksen etu kokonaisuutena. (McGee 2003) Erityisen tärkeää on, että työntekijät pystyvät vaikuttamaan itse niihin asioihin, joihin palkitseminen sidotaan. Keskijohdolle on hyvä antaa vapauksia käyttää omaa harkintakykyänsä suunnitelmien yksityiskohtien viilaamisessa saavuttaakseen asetettuja tavoitteita. Budjetin rajoitusten noudattamisen sijasta on motivoivampaa, että johtajat voivat tehdä päätöksiä joustavasti tiettyjen strategiaan sidottujen toimintarajojen puitteissa ja käyttää yrityksen resursseja asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen. Fokuksen ei siis pitäisi olla budjetin asettamiin ehtoihin mukautumisessa, vaan yritysten tavoitteiden saavuttamisessa käyttäen saatavilla olevia resursseja tehokkaasti. (Etim & Agara 2011)

4.2.4 Suhde tulokorttijärjestelmään

Tulokortti (*balanced scorecard*) on Robert Kaplanin ja David Nortonin kehittämä johtamismenetelmä (Kaplan & Norton 1996). Se on suunniteltu strategiseksi johtamisjärjestelmäksi ja sen keskeisenä tavoitteena on auttaa organisaatiota strategisten tavoitteiden kääntämisessä merkityksellisiksi suorituskykymittareiksi. Clarcken (2007) mukaan rullaavan suunnittelun suosiolle on kaksi pääsyytä: Se auttaa keskittämään suunnittelijoiden huomion vuosittaisen maaliviivan taakse ja kannustaa johtoa luovempaan ajatteluun sekä riskien ja mahdollisuuksien tarkkailuun niin nykyhetken, kuin tulevaisuudenkin suhteen. Toiseksi, rullaavan suunnittelun yhteyteen on luontevaa liittää eri suorituskyvyn mittaamisen järjestelmiä, kuten tulokortit. Kun ennusteiden ja suunnitelmien ajurit määritetään esimerkiksi tulokorttien tavoitteiden pohjalta, niin tavoitteiden toteutumista on helpompi seurata pala kerrallaan. (Clarke 2007) Kun sekä taloudelliset että ei-taloudelliset mittarit otetaan huomioon, pystytään seuraamaan strategian toteutumista koko organisaation laajuudelta, ja kertomaan, mikäli tavoitteita saavutetaan tai ei saavuteta (Barsky et al. 1999).

Bogsnesin (2010) mukaan kirjallisuudessa on nostettu esiin huoli *budjettien* ja tulokorttien yhtäaikaista käytöstä organisaatioissa. Hänen mukaansa näillä kahdella eri ohjausjärjestelmällä saattaa olla vastakkaisia viestejä johdon käyttäytymistä ajatellen. Jos eri menetelmiä käytetään rinnakkain, saattaa vahvasti hierarkkisissa organisaatioissa olla haastavaa ohittaa budjetointiin ankkuroidut muodolliset vastuu- ja auktoriteettikäytännöt. Budjetti ja tulokortti ovatkin monilla tavoin kaksi hyvin erilaista systeemiä, sillä niiden tavoitteet ja luonne on erilainen. (Bourmistrov & Øestegren Kaarbøe 2011) Jos budjetin ja esimerkiksi tulokortin ohjausvaikutus on erilainen, saattaa päälliköiden

olla vaikeaa päättää kumpaa pitäisi seurata. Tällöin ylemmän johdon painottama menetelmä saa vahvemman painoarvon. Mikäli budjetointia painotetaan, jää tulokorttien merkitys vähäisemmäksi, ja päinvastoin. Näin ollen ne eivät koskaan ole aivan tasavertaisia. (Bourmistrov & Øestegren Kaarbøe 2011) Samalla tavalla on varmistettava, että tulokorttien ja rullaavan suunnittelun ohjausvaikutukset eivät ole keskenään ristiriidassa.

4.2.5 Rullaava suunnittelu ja organisaatiokulttuurin muutos

Ehyttä ja toimivaa rullaavaa ennustamisprosessia, johon käyttäjät pystyvät luottamaan, ei rakenneta hetkessä. Rullaavuuden omaksumiseen organisaatiossa tarvitaan kulttuurin ja ajattelutapojen muutosta. Rullaava suunnittelu suuntaa yritysten katseen tulevaisuuden tuloksen johtamiseen, ei menneen suorituksen selittelyyn. Menneen tuloksen tarkastelu lisää vain vähän arvoa. Tärkeämpää on pyrkiä ennustamaan vaihteluja ennen niiden realisoitumista ja keskittyä toimenpiteisiin, jotka edistävät arvon luontia. Useimmat näistä toimenpiteistä ovat ei-taloudellisia, mikä korostaa perinteisen budjetoinnin rajallisuutta. (Bourne 2004) Johtavat yritykset eivät juuri selittele menneisyyttä, vaan keskittyvät tulevaisuuden tuloksen johtamiseen. Tämä tapahtuu ennustamalla todennäköiset vaihtelut ennen niiden tapahtumista. Johtamiseen käytetään tuoreinta ennustetta toteutuneen tuloksen seuraamisen sijasta. (Neely et al. 2003)

Akten et al. (2009) havaitsivat tutkimuksessaan, että yrityksissä pystytään tunnistamaan poikkeumat suhteessa tavoiteasetantaan rullaavan ennustamisen yhteydessä. Tämän jälkeen selvitetään keskustellen eri osapuolten kanssa mistä suorituskyvyn erot johtuvat, mikä luo tietä tarvittaville päätöksille. Yrityksille, jotka eivät ole tottuneet tämäntyyppiin yhteistyöhön suunnittelun yhteydessä, tämä edustaa suurta kulttuurin muutosta, sillä johtajien vastuu toimistaan korostuu ja koko organisaation on kollektiivisesti sopeuduttava nopeasti muuttuvaan makroekonomiseen ympäristöön. (Akten et al. 2009) Rullaavan suunnitteluprosessin onkin rohkaistava dialogiin ja keskusteluun läpi organisaation. Tähän liittyy myös se, että rullaavan suunnitteluprosessin katsotaan tavallisesti lisäävän suunnittelun läpinäkyvyyttä ja siten vastuiden selkeytymistä. (Lorain 2010) Myös Apanaschik (2007) korostaa organisaation yhteistyön lisääntymisen merkitystä. Optimaalinen ennustamis- ja suunnitteluprosessi vaatii vahvaa vuorovaikutusta talouden, operatiivisen puolen ja liiketoimintayksiköiden johtajien välillä. Talousosastoilla on keskeinen asema säännöllisten taloudellisten suunnitelmien ja ennustamisen hyödyntämisessä ymmärtääkseen paremmin liiketoimintaa ja tehdäkseen suunnittelun osaksi yrityskulttuuria. Toisaalta on muistettava, että tehokas ja pitkällä tähtäimellä arvokas taloudellinen suunnittelu pohjautuu siihen, että se tuo lisäarvoa liiketoimintayksiköille. (Apanaschik 2007)

4.2.6 Johtamisjärjestelmän muokkaaminen

Viime vuosien aikana yritykset ovat investoineet ennustamis- ja suunnitteluprosessien kehittämiseen. Tällaiset investoinnit ovat yleensä isoja, jopa useita miljoonia euroja. Tämä pitää tyypillisesti sisällään konsultoinnin sekä yrityksen oman työvoiman ajan sekä modernin ohjelmiston, joka kokoaa datan koko organisaatiosta. Tällainen uudistamisprojekti vaatii kärsivällisyyttä, intensiivistä kommunikaatiota työntekijöiden kanssa, uusiin tiedonsyöttövälineisiin ja rajapintoihin investointia ja yrityksen talousosaston kehittymistä datan kerääjistä ja levittäjistä liiketoiminnan analyytikoiksi. Joidenkin arvioiden mukaan jopa puolet yrityksistä luovuttaa näin isojen projektien kuluessa ja jättävät jo aloitetun kehittämistyön kesken. (Banham 2000) Tyypillisesti useimmat näistä projekteista kohtaavat saman haasteen: teoriassa ne näyttävät hyvältä, mutta suunnitelmien implementoinnissa törmätään vaikeuksiin. Usein hankkeet kompuroivat keskitetyn päätöksenteon järkkymättömään asemaan, jäykkiin suoritussopimuksiin sekä vuosittaisen budjetoinnin immuniteettiin. (Hope et al. 2007)

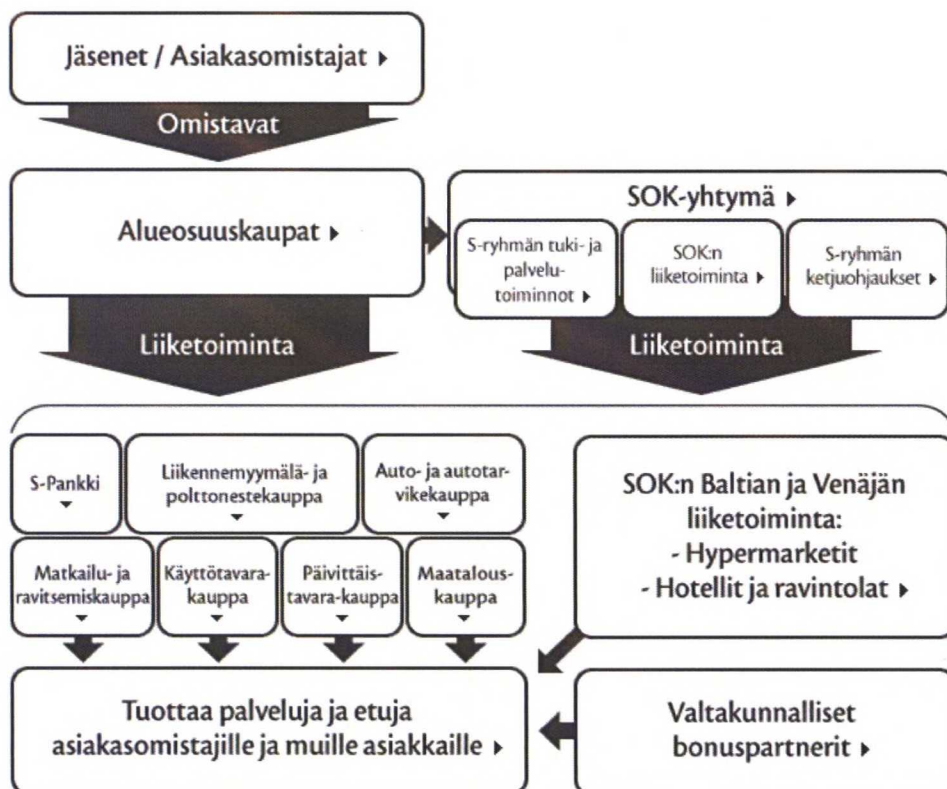
Johdon retoriikan muuntaminen toimivaksi käytännöksi onkin suuri haaste. Reagointikyky, alaisten valtuuttaminen (*empowerment*), innovaatio, operatiivinen erinomaisuus tai asiakaskeskeisyys ei ole helposti saavutettavissa, mikäli johtamisprosesseja ei päivitetä vastaamaan nykyajan vaatimuksia. Jäykät strategiat estävät nopean reagoinnin, organisaatorakenne rajoittaa haastetta ja kehitystä etsiviä johtajia, väärin asetetut tavoitteet saattavat heikentää asiakkaan huomiointia ja lyhyen tähtäimen tavoitteet estävät pitkän tähtäimen arvonaluontia. (Hope et al. 2007) Tämän takia, kun puhutaan niin kokonaisvaltaisesta asiasta kuin suunnitteluprosessin kehittämisestä, on johtamisjärjestelmä ehdottomasti huomioitava muutoksessa. Ideaalitulanteessa, ennustamis- ja suunnitteluprosessit muodostuvat niin luontevaksi osaksi operatiivista johtamista, että ennusteiden ja suunnitelmien tuottaminen on käytännössä vain operatiivisen ja normaalin työskentelyn ohessa syntyvä sivutuote. (Hunt 2003)

Pahimmillaan rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönotto saattaa johtaa siihen, että entinen budjetointiprosessi toistetaan monta kertaa vuodessa. Tämä ei tietenkään ole tarkoitus, eikä se ole hyväksi prosessin luotettavuudelle, osallistujien motivaatiolle ja yleiselle jaksamiselle. Jotta tähän ei ajauduttaisi, on syytä pohtia mitä rullaavalla prosessilla halutaan saavuttaa ja miksi. (Åkerberg 2006) Kun suunnitteluvaihe on valmis, tulisi ylimmän johdon kommunikoida selkeät, konkreettiset ja läpinäkyvät strategisen tason tavoitteet (Lorain 2010). Hyvin toimiva johtamisjärjestelmä on herkkä ja monimutkainen systeemi. Sen jokaisen osan on ohjattava toimintaa samaan suuntaan. Vain silloin voi organisaatio minimoida sisäiset konfliktinsa ja maksimoida oman potentiaallinsa. Rakenne on suunniteltava holistisista lähtökohdista; johtajuusongelmat ennen johtamisprosessia ja johtamisprosessit ennen uusia järjestelmiä ja työkaluja, sillä kaiken on oltava linjassa keskenään ja tuettava uusia malleja ja käytäntöjä. (Hope et al. 2007)

5 S-ryhmän suunnitteluprosessi

5.1 S-ryhmä organisaationa

S-ryhmä koostuu 20 itsenäisestä alueosuuskaupasta ja näiden omistamasta Suomen Osuuskauppojen Keskuskunnasta (SOK) ja sen tytäryhtiöistä. Tämän lisäksi S-ryhmään kuuluu 8 paikallisosuuskauppaa. Yhteensä S-ryhmällä on lähes 1700 toimipaikkaa. S-ryhmä toimii usealla eri toimialalla: päivittäistavara- ja käyttötavarakauppa, liikennemyymälä, polttonestekauppa, matkailu- ja ravitsemuskauppa, auto- ja autotarvikekauppa sekä maatalouskauppa. Vuodesta 2007 S-ryhmän palvelutarjontaan on kuulunut myös talletuspankkitoiminta (S-kanava 2012c). Palveluita asiakasomistajille tuottavat ensisijaisesti alueelliset osuuskaupat, minkä lisäksi palveluita täydennetään SOK:n tytäryhtiöiden harjoittamalla liiketoiminnalla sekä partnereiden tuottamilla palveluilla. S-ryhmän vähittäismyynti vuonna 2012 oli noin 12 miljardia euroa (arvonlisävero 0 %) ja henkilöstön määrä vuoden 2012 lopussa yli 43000. Osuuskauppojen jäsenet, eli asiakasomistajat omistavat osuuskaupat. S-ryhmän tarkoituksena on palveluiden ja etujen tuottaminen asiakasomistajille. (S-kanava 2012e) Kuvassa 6 esitetään S-ryhmän organisaatorakenne.



Kuva 6: S-ryhmän organisaatorakenne (SOK 2011)

Alueosuuskaupat ovat itsenäisiä yrityksiä ja niistä kullakin on oma hallinto. Vuonna 1983 S-ryhmässä aloitettiin saneerausvaihe, jonka seurauksena paikallisesti toimivia osuuskauppoja yhdistyi suuremmiksi alueosuuskaupoiksi, ja nykyinen alueosuuskaup-paverkosto syntyi. Vuonna 1991 käynnisti toimintansa Inex Partners, jolle siirrettiin S-ryhmän päivittäistavaroiden hankinta, varastointi ja jakelu. Vaikka hankinta on tapahtunut keskitetysti jo yli kahden vuosikymmenen ajan, on suuri osa suunnittelusta tapahtunut alueosuuskauppojen omien prosessien mukaisesti. (S-kanava 2012a)

Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta (SOK) on perustettu vuonna 1904 ja yhdessä tytäryhtiöidensä kanssa se muodostaa SOK-yhtymän. Alueellisten ja valtakunnallisten tytäryhtiöiden ohella SOK toimii Baltian alueella ja Pietarissa päivittäistavara- ja käyttötavarakaupassa, sekä matkailu- ja ravitsemiskaupassa. (S-kanava 2012d) Inex Partners Oy ja MeiraNova Oy ovat SOK:n tytäryhtiöitä ja tuottavat hankinta- ja logistiikkapalveluja päivittäis- ja käyttötavarakaupan ketjuille. SOK:n puoliksi omistama Finnfrö Oy tuottaa pakasteiden hankintaan ja jakeluun keskittyviä palveluita.

SOK tuottaa osuuskaupoille hankinta-, asiantuntija- ja tukipalveluita, ja vastaa S-ryhmän strategisesta ohjauksesta ja S-ryhmän ketjujen kehittämisestä (S-kanava 2012e). S-ryhmä toimii vahvasti ketjujen kautta, minkä ansiosta keskitetty hankinta voidaan yhdistää osuuskauppojen paikallistuntemukseen. Jokaista ketjua ohjaa oma ketjuohjausorganisaatio, joka vastaa oman toimialansa ketjutoiminnan koordinoinnista, kehittämisestä, ohjaamisesta ja valvomisesta. (S-kanava 2012b) Ketjuohjauksen osuus liiketoiminnan suunnittelussa on alueosuuskaupoille merkittävä. Kuitenkin, jotta kokonaisuutta olisi helpompi hallita, tarvitaan yhtenäisiä, koko S-ryhmän kattavia tietojärjestelmiä. Budjetoinnin tulevaisuudessa korvaava rullaavan suunnittelun mahdollistava järjestelmä on hyvä esimerkki tällaisesta järjestelmästä. Jopa järjestelmää keskeisempi osa on varsinaisen suunnitteluprosessin koordinointi.

S-ryhmän tavoitteisiin kuuluvat seuraavat alueet (SOK 2011)

- asiakkaidensa omistama
- oman alueen asialla
- kattavat palvelut lähellä asiakasta
- monipuolisesti palkitseva
- menestyvä ja uudistuva.

Viimeinen kohta tarkoittaa käytännössä myös sitä, että S-ryhmän liiketoiminnan pitäisi olla kasvavaa ja kannattavaa. S-ryhmä haluaa olla edelläkävijä ja varmistaa näin asiakasomistajien palveluiden ja etujen kilpailukyvyyn. Uusi liiketoiminnan suunnitteluprosessi Supro tukee näitä tavoitteita. Vaikka S-ryhmällä ei vankan aseman johdosta olekaan kiireellistä painetta tehdä muutoksia saavuttaakseen erityistä kilpailuetua kilpailijoihin nähden etenkin päivittäistavarakaupassa, on sen ajateltava pidemmän aikavälin

suorituskykyä. Tämä on myös yksi syy, miksi suunnitteluprosessin kehittämiseen on lähdetty. Toisaalta uusi suunnitteluprosessi on hyvä lähtökohta myös heikompien toimialojen kehittämiseen.

5.2 Rullaava suunnitteluprosessi Supro

Viime vuosien aikana S-ryhmässä on ollut käynnissä suunnitteluprosessin kehittämisprojekti Supro. Projektiin liittyy sekä suunnitteluprosessin kehittäminen kokonaisuutena että siihen saumattomasti integroituvan ja sitä tukevan suunnittelujärjestelmän käyttöönotto. Kehittämistyön tavoitteena on parantaa koko S-ryhmän reagoitukykyä nopeasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Samalla yhtenäistyvät myös johtamiskäytännöt ja johtamisen työkalut, minkä odotetaan johtavan parempaan johtamiseen ja suunnitelmien toteuttamiseen. Rullaavalla suunnittelulla on tarkoitus aikanaan korvata perinteinen vuosibudjetointi. S-ryhmän sääntöjen mukainen vuosisuunnitelma pystytään tuottamaan ottamalla ote taktisen suunnitelman ensimmäisestä kalenterivuodesta. (SOK 2011)

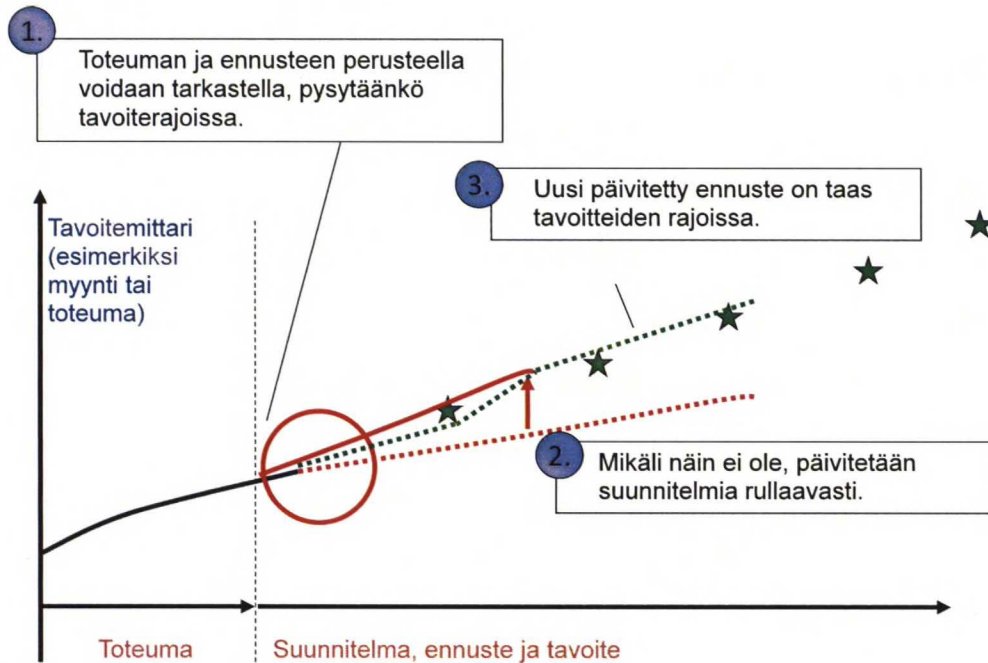
S-ryhmän uuden suunnitteluprosessin kehittämisessä lähtökohtina ovat olleet liiketoimintalähtöisyys ja lyhyen aikavälin ja strategisen suunnittelun parempi kytkeminen toisiinsa. Samalla suunnittelua on pyritty keventämään ja koko ryhmän laajuisella suunnittelujärjestelmällä myös tietoisesti yhtenäistämään. Ennustaminen ja liiketoiminnan suunnittelu ovat olennainen ja merkittävä osa yrityksen johtamisjärjestelmää, ja näin ollen liiketoiminnan johtamista. Rullaavaan suunnitteluun siirtyminen onkin S-ryhmälle merkittävä strateginen projekti. Muita tavoitteita ovat strategisen ketteryuden ja edelleen kestävän kilpailuedun luominen markkinoilla.

Uuden suunnitteluprosessin tueksi S-ryhmässä on otettu käyttöön uusi rullaavaa suunnittelua tukeva suunnittelujärjestelmä. Järjestelmä on toteutettu erään globaalin järjestelmätoimittajan valmisohjelmiston ja siihen liittyvän suunnittelu ympäristön pohjalle. Järjestelmä ei toimi pelkästään talouden suunnitteluvälineenä, vaan sen pitäisi toimia myös liiketoiminnan tukena ja apuvälineenä johtamisessa ja edistää eri tahojen välistä kommunikointia. Esimerkiksi ketjuohjaus voi antaa toimialakohtaisia suunnittelun ohjaus- ja evästystietoja alueosuuskaupoille suoraan Supron välityksellä.

Suunnitteluprosessin kulku

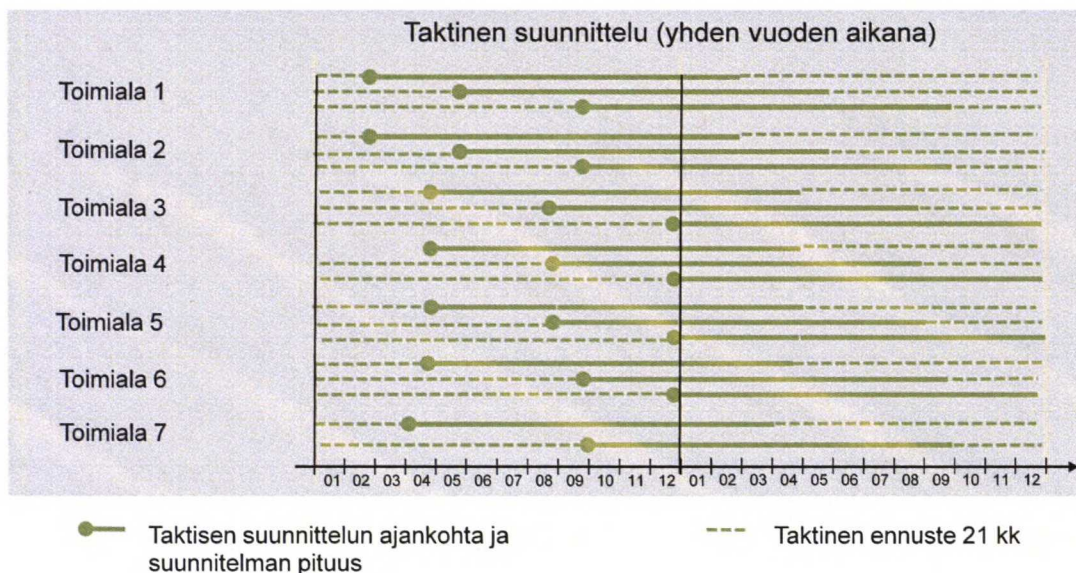
Suunnitteluprosessi lähtee liikkeelle strategisesta viiden vuoden pitkän tähtäimen suunnittelusta ja etenee siitä lyhyemmän aikavälin taktiseen 21 kuukauden suunnitteluun sekä aina välittömän operatiivisen tason suunnitteluun. Järjestelmä edistää myös suorituksen tarkastelua suhteessa strategiaan (kuva 7). Tämän lisäksi strategian toteutumista seurataan koko S-ryhmän laajuisesti tulokorttien avulla, mutta tulokortteja ei ainakaan

vielä ole kytketty suoraan Suproon. Rullaavuus suunnittelutyökalussa tarkoittaa uuden toteuman kuukausittaista tuontia malliin tarkentaen siihen mennessä tehtyjä suunnitelmia ja kasvattaen suunnitteluhorisontin pituutta, mutta myös suunnitelmien vahvistamista toimialan syklin mukaisesti. Näin jatkuva suunnittelu mahdollistuu ja helpottuu, uuden tiedon ollessa suoraan käytettävissä suunnittelun pohjana. Käytännössä viimeistään suunnitelmien vahvistaminen toimialan syklin mukaan patistaa suunnitelmien tarkistamiseen ja päivittämiseen tarpeen mukaan.



Kuva 7: Taktisten suunnitelmien tarkastelu suhteessa strategiaa (SOK 2011).

S-ryhmän uudessa suunnitteluprosessissa myynnin suunnittelulla on tärkeä osuus, ja suunnittelu onkin pyritty rakentamaan mahdollisimman liiketoimintalähtöiseksi. Jokaisella toimialalla käytetään varta vasten toimialan ja sen liiketoiminnan tarpeisiin rakennettua mallia. Esimerkiksi päivittäistavarakaupan myyntiä on mahdollista suunnitella jopa päivätasolla, kun taas toista toimialaa saattaa karkeampi tarkkuus vastaavasti tukea paremmin. Koska toimialojen luontainen suunnittelusykli vaihtelee, on tämä otettu huomioon uudessa suunnitteluprosessissa. Taktiset suunnitelmat vahvistetaan toimialalle määritellyn syklin mukaisesti, esimerkiksi 2–3 kertaa vuodessa (kuva 8). Vahvistetun suunnitelman pituus on 12 kuukautta (taktisen ennusteen 12 ensimmäistä kuukautta). Vahvistamisen jälkeen suunnitelmat siirtyvät S-ryhmän talousraportointiin. Suunnitteluprosessin tärkein uudistus tulee olemaan suunnittelun rullaavuus, mikä on konseptina uusi useimmissa alueosuuskaupoissa. Rullaavuuden on tarkoitus mahdollistaa jatkuva ennusteen seuranta ja ohjaus kaikilla tasoilla sekä edelleen liiketoiminnan suunnittelu. Jotta tästä saataisiin täysi hyöty irti, on päätösprosessien oltava joustavia, jolloin havaintoihin voidaan myös reagoida tehokkaammin.



Kuva 8: Eri suunnittelusykliä ja suunnitelmien vahvistaminen toimialan syklin mukaisesti (SOK 2011).

Organisationaalinen konteksti ja projektin tila

Koska S-ryhmä on kokonaisuutena iso ja monimuotoinen organisaatio, on rullaavan suunnittelun käyttöönotto ollut pitkä prosessi, ja se jatkuu yhdessä järjestelmän kehittämisen kanssa edelleen.

Aluksi suuri osa S-ryhmän alueosuuskaupoista käytti Supron perusmallia, jossa suunniteltiin kaikki yrityksen liiketoiminnot samassa suunnittelumallissa. Pilotti-alueosuuskauppojen johdolla perusmallin käytöstä on siirrytty vähitellen Supron varsinaisten liiketoimintamallien käyttöön. Liiketoimintamallit on suunniteltu eri liiketoimintojen yksityiskohdat ja ominaispiirteet huomioiden. Jokaista S-ryhmän päätoimialaa suunnitellaan omissa suunnittelumalleissaan.

Pilotoinnin aikana suunnittelun tavoitteena on ollut vielä uuden järjestelmän opettelu sekä vuosibudjetin luominen uuden työkalun avulla. Näin ollen liiketoimintamalleja ei vielä ole käytetty rullaavasti. Tämän diplomityön yhtenä tarkoituksena on antaa eväitä rullaavuuden käyttöönottamiseen sekä edelleen kehittämiseen yhteensopivaksi S-ryhmän johtamisjärjestelmän kanssa. Vuoden 2013 aikana aletaan S-ryhmässä pilaamaan varsinaista rullaavaa suunnitteluprosessia.

5.3 Suunnitteluprosessin johtaminen ja yhtenäistäminen

Erityisen haasteen johtamiselle luo S-ryhmän laaja matriisiorganisaatio, joka toisaalta voidaan nähdä yritysverkkona, jota pitäisi pystyä johtamaan sekä yksiköiden että koko-

naisuuden näkökulmasta. Lisähaasteen luovat myös erilaiset suunnittelusykli, jotka vaihtelevat toimialoittain. Kun suunnittelu etenee erilaisilla suunnittelujänteillä rullaa-
vasti eri liiketoiminta-alueilla, muodostuu haasteeksi kokonaisuuden näkeminen ja hallitseminen. Uusi suunnitteluprosessi ja järjestelmä tukevat S-ryhmän organisaatorakennetta, mahdollistaen joustavamman suunnittelun ajallisesti kuin perinteinen vuosibudjetointi samalla eri toimialojen syklejä tukien. Lisäksi on tärkeää, että esimerkiksi ohjaustietoa voidaan välittää ketjuohjauksesta alueosuuskauppoihin suunnittelujärjestelmän välityksellä.

Uusi järjestelmä tuo samat ja yhtenäiset työkalut suunnittelun käyttöön koko S-ryhmään. Samalla yhtenäistyvät johtamiskäytännöt ja -työkalut ennustamisessa ja suunnittelussa. Kaikkiaan 20 alueosuuskaupan muodostamassa kokonaisuudessa suunnitteluprosessin läpivienti vaatii tiukkaa johtamista SOK:n näkökulmasta. Uuden suunnitteluprosessin ja -järjestelmän on tarkoitus tukea prosessin kulkua. Nykyään liiketoimintaympäristössä saattaa tapahtua nopeatkin muutoksia lyhyen ajan sisällä. Tämän takia prosessin läpivientiaikaa on nopeutettava ja prosesseja yhtenäistettävä. Yhteisen suunnittelujärjestelmän käyttöönotto mahdollistaa esimerkiksi S-ryhmän laajuisen läpileikkauksen saamista liiketoiminnan taktisista suunnitelmista. Myös tiedon konsolidointi ryhmätasolla helpottuu huomattavasti.

6 Tutkimusmenetelmät ja toteutusprosessi

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen empiiriselle osalle olennaiset ratkaisut ja kuvataan aineiston muodostamisen ja analyysin prosessia.

6.1 Tutkimusmenetelmän valinta

Tämän diplomityön empiirinen osa toteutetaan kvalitatiivisena tapaustutkimuksena (case-tutkimus). Laadullista menetelmää käytetään tyypillisesti, kun pyritään ymmärtämään uutta aihetta. Laadullisen menetelmän etuna on myös tapauskohtaisesti hyvinkin perusteellisen tulkinnan ja analyysin mahdollistuminen. Toisaalta yleistäminen saattaa olla haastavaa. Kuitenkin yhdistämällä teorialtutkimusta ja laadullista aineistoa, on mahdollista saavuttaa tuloksia, joilla on riittävästi painoarvoa. Tapaustutkimusta käytetään tavallisesti aiheen tutkimuksen olevan vasta varhaisessa vaiheessa, jolloin sen avulla voidaan kerätä kokemuksia käytännöstä, muodostaen syvällisen ymmärryksen tutkimuksen kohteesta (Benbasat et al. 1987). Koska rullaavan suunnittelun yhteyksiä johtamisjärjestelmään ei ole vielä perinpohjaisesti tutkittu, katsottiin tapaustutkimuksen soveltuvan tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmäksi. Tutkimuksessa noudatettiin seuraavia periaatteita (Benbasat et al. 1987):

- ilmiötä tutkitaan sen luonnollisessa ympäristössä
- dataa kerätään eri keinoin
- tutkimuksen kohteena toimii yksi tai useampi kokonaisuus
- yksikön rakennetta ja olemusta tutkitaan intensiivisesti.

Käytännössä tutkimuksen empiirinen osuus suoritettiin haastattelemalla valittuja henkilöitä. Haastattelujen avulla on mahdollista selvittää perusteellisesti uudessa suunnitteluprosessissa osallisina olevien henkilöiden käsityksiä, mielipiteitä ja odotuksia liittyen suunnitteluprosessin kehittämiseen ja rullaavaan suunnitteluun. Empiirisessä osassa pyritään selvittämään eri osapuolten näkemyksiä liittyen suunnitteluprosessin uudistamiseen. Tutkimusta varten haastateltiin useita eri liiketoiminnan johtajia eri alueosuuskaupoista, kuin myös ketjuohjauksesta vastaavia henkilöitä SOK:lta. Haastatteluiden avulla haluttiin selvittää ensisijaisesti, minkälaisia käsityksiä eri henkilöillä on rullaavasta suunnitteluprosessista ja sen miten sen käyttöönoton koetaan vaikuttavan johtamisjärjestelmään. Samalla tiedusteltiin, mitä asioita koetaan vielä haasteelliseksi ja mihin suuntaan uuden suunnitteluprosessin käyttöönottoa pitäisi ohjata. Eri osapuolilta saatua aineistoa käsitellään tulososiossa vertaillen ja analysoiden, minkä lisäksi muodostetaan synteesi kirjallisuuden ja empiirisen osion keskeisistä löydöksistä.

6.2 Tutkimusjoukon valinta ja kuvaus

Tutkimusjoukkoon pyrittiin saamaan ihmisiä eri alueosuuskaupoista ja vastaavasti SOK:n ketjuohjauksesta, jotta eri tahojen näkemykset saataisiin huomioitua. Mukaan haluttiin Supron kanssa tekemisissä olevia ihmisiä eri tasoilta, niin liiketoiminnan etulinjasta (esimerkiksi yksikön päällikkö), talous- ja suunnitteluhenkilöistä, kuin ylemmänkin johdon henkilöitä, jotka tarkastelevat asioita kokonaisuuksien kannalta. Haastattavien (liite 2) valinta tapahtui yhteistyössä työn ohjaajan kanssa, jolloin sopivien henkilöiden löytäminen helpottui. Valintaperusteena toimi myös se, onko alueosuuskauppa, jossa haastattava työskentelee, toiminut projektissa pilotti-alueosuuskauppana, vai onko alueosuuskauppa uusi käyttöönottaja.

6.3 Haastattelujen suunnittelu ja kysymysten laatiminen

Haastattelut päätettiin toteuttaa pääosin yksilöhaastatteluina, sillä useimpien johtotason henkilöiden aikataulut ovat tiukat. Lisäksi osa haastatteluista tehtiin eri puolilla Suomea eri alueosuuskauppojen tiloissa. Näin haastatteluajat saatiin sovittua mahdollisimman joustavasti. Toisaalta samoista syistä samassa talossa työskenteleville ketjuohjauksen henkilöille päätettiin tehdä pari- ja ryhmähaastattelut.

Alustavat haastattelukysymykset laadittiin S-ryhmän sisäisen materiaalin ja alustavan kirjallisuustutkimuksen perusteella. Tämän jälkeen ne käytiin läpi ja hiottiin lopulliseen muotoonsa vuorovaikutuksessa työn ohjaajan kanssa. Haastattelukysymysten lista muodostui melko pitkäksi, sillä aiheesta haluttiin saada riittävästi tietoa aiheen ymmärtämiseksi läpikotaisin. Haastattelujen ajateltiin olevan puolistrukturoituja, jolloin niiden kulua ohjaa valmiiksi laadittu kysymyslista, mutta kysymysten lomassa on mahdollista tarttua muihinkin aiheeseen liittyviin seikkoihin tarpeen vaatiessa. Haastattelun rakenne suunniteltiin johdonmukaiseksi. Kysymykset alkoivat helpommilla ”lämmittelykysymyksillä” ja jatkuivat varsinaiseen aiheeseen. Kysymysten järjestys suunniteltiin johdonmukaiseksi alkamaan yleisistä Suproon liittyvistä kysymyksistä eri teemojen kautta aina Suproon liittyviin odotuksiin. Haastattelun pituudeksi suunniteltiin noin yksi tunti.

6.4 Haastatteluiden toteuttaminen

Haastattelut tehtiin elo–syyskuussa 2012 ja niitä oli yhteensä 11 kappaletta. Haastatteluja tehtiin yhteensä viidessä eri alueosuuskaupassa, kahdessa muussa yhtiössä sekä SOK:n ketjuohjauksessa. Haastattelut talletettiin äänitiedostoiksi, jotta kaikki oleellinen tieto olisi mahdollista saada hyödynnettyä.

6.5 Aineiston analyysi

Aineiston analyysi aloitettiin litteroimalla haastattelut. Kaikkiaan 11 haastattelusta saatiin noin 90 sivun aineisto, joka edelleen luokiteltiin ja jäsenneltiin selkeiksi kokonaisuuksiksi. Aluksi aineistoa luettiin läpi yleisymmärryksen saamiseksi samalla korostaen keskeisiä asioita värikoodauksen avulla. Tämän jälkeen aineisto luettiin systemaattisesti läpi ja jäsenneltiin haastattelukysymyksiä mukailevien teemojen alle. Näiden lisäksi havaittiin myös muutamia uusia teemoja, joiden alle sisältöä saatiin järjestettyä. Lopuksi haastattelujen tulokset kirjoitettiin auki poimien käsittelyä tukevia sitaatteja aineistosta.

Haastatteluista nousi odotetusti esiin eri teemoja, joista suurin osa oli huomioitu haastattelukysymyksissä. Teemat noudattelevatkin pääosin haastattelukysymyksiä, mutta esiin nousi myös selvästi uusia teemoja, kuten raportointi ja simulointi. Alla teemat, joihin aineistoa jäsenneltiin:

- Käyttöönnoton eteneminen
 - o Tavoitteiden tarkistaminen ja viestiminen; mitä rullaavuus käytännössä merkitsee?
 - o Uusi suunnitteluprosessi ja sen viestiminen; aikataulu, vastuut ja vaikutusalueet
 - o Liiketoiminnan ja Supro-kehitystiimin vuorovaikutus
 - o Supron jatkokehitys
- Raportointi ja liittymät
 - o Suhde muihin järjestelmiin
 - o Yhteys tulokortteihin
- Tavoiteasetanta ja palkitseminen
- Käytännön haasteet suunnittelussa
 - o Tekniset ongelmat järjestelmässä
 - o Loogiset virheet järjestelmässä
 - o Suunnittelun pohjalle tarvittavan tiedon saaminen sopivaan aikaan
 - o Suunnittelujärjestelmän käytettävyyden
- Ideoita suunnitteluprosessiin ja järjestelmän kehitykseen

Kuten aikaisemmin mainittiin, olivat haastattelukysymykset varsin kattavat. Kysymysten laaja-alaisuus auttoi huomattavasti tilanteen ja kontekstin ymmärtämistä, ja antoi lähtökohdat tämän työn keskeisten tutkimusongelmien ymmärtämiselle. Koska työ on rajattu rullaavan suunnittelun ja johtamisjärjestelmän välisen suhteen käsittelyyn, rajataan myös aineiston käsittely ja analyysi näihin aiheisiin. Tässä tutkimuksessa yhdistetään kirjallisuuskatsaus ja empiirinen tutkimus, minkä pohjalta luodaan synteesi ja johtopäätökset.

7 Haastattelujen tulokset

7.1 Ennustamisen merkitys

Ennustaminen ja ennakointi koettiin yleisesti ottaen hyvin tärkeäksi. Rullaavassa suunnittelussa suunnittelun lähtökohtana toimivat ennusteet yhdistettynä toteumatietoon eli historialliseen dataan. Oleellista on kuitenkin, että ennusteita ja edelleen suunnitelmien tarkastelua tehdään säännöllisesti. Päivittäistavarakauppa on suhteellisen vakaa toimiala, jonka ennakoimattomat vaihtelut ovat tavallisesti melko pieniä, kunhan tavaraa saadaan kauppoihin myytäväksi. Haastatteluissa todettiin, että mahdollisesti merkittävästi myyntiin vaikuttavat asiat ovat sellaisia, joihin on vaikea tai mahdotonta vaikuttaa itse millään tavalla. Esimerkiksi logistiikassa tapahtuvat poikkeukset ovat SOK:n hankintayhtiöiden tiedossa, jolloin tiedon pitäisi kulkea suunnittelun ohjaustietoina suunnittelijoille. Toisaalta ennustamisen tarve vaihtelee toimialoittain. S-ryhmällä on toimintaa useilla eri toimialoilla, minkä lisäksi myös Venäjällä ja Baltian maissa, jotka ovat liiketoimintaympäristöinä epävakaampia. Tällöin on tärkeää, että suunnitelmat ja niiden tekemiseksi käytettävä pohjatieto ovat ajan tasalla. Myös matkailu- ja ravintolakaupassa ennustaminen nähtiin erittäin oleelliseksi osaksi toimintaa.

"No kyllä se on tietenkin tärkeä, ja etenkin tollasessa toimintaympäristössä kuin Pietari, jossa se toimintaympäristö ei oo niin stabiili kuin Suomessa, vaan muutoksia tulee huomattavasti enemmän. Niin tavallaan siinä sellainen realistinen näkemys mihin suuntaan ollaan menossa, niin se on siinä niiku tärkeä."

"No se on ihan elinehto täs mara-liiketoiminnassa [matkailu- ja ravintolala]. Et kyllä meidän täytyy pystyä näkemään ja ennustamaan muutama kausi eteenpäin."

Ennustamista tehdään, jotta tuleviin tapahtumiin voitaisiin varautua mahdollisimman hyvin etukäteen. Aina ympäristössä tai muualla maailmassa tapahtuvia asioita ei ole kuitenkaan mahdollista nähdä ennalta. Etenkin nopeasti muuttuvilla ja kovasti kilpailuilla toimialoilla on ennustamistakin tärkeämpää kyky reagoida nopeasti (Barret & Hope 2006). S-ryhmässä rullaavan suunnittelun järjestelmä antaa paremmat mahdollisuudet ottaa huomioon myös liiketoiminnan rajapinnassa toimivien näkemys kaupan kehitymisestä. Kun liiketoiminnan paikallistuntemus yhdistetään tietämykseen yleisestä taloudellisesta kehityksestä, saadaan ennusteita tarkennettua edelleen. Tämän lisäksi järjestelmä tulee mahdollistamaan ennusteiden yhteenvedon koko ryhmän tasolla. Tämä helpottaa huomattavasti esimerkiksi keskitettyä hankintatoimintaa.

7.2 Rullaava suunnittelu osaksi johtamisjärjestelmää

Kuten budjetointi, myös rullaava suunnittelu toimii osana johtamisjärjestelmän kokonaisuutta. Yrityksen johtamisjärjestelmä on laaja kokonaisuus, joka koostuu yrityksen prosesseista, käytännöistä ja työkaluista. Toimiakseen tehokkaasti, on johtamisjärjestelmän kaikkien alueiden ohjattava toimintaa samaan suuntaan. Mikäli suunnitteluprosessia kehitettäessä ei tarkastella kokonaisvaltaisesti johtamisjärjestelmää ja -prosesseja, saatetaan käyttöönottovaiheessa törmätä vakaviin uusiin haasteisiin (Hope et al. 2007).

Haastateltavat näkivät uuden suunnittelujärjestelmän välineeksi informaation tuottamiseen ja edelleen johtamisjärjestelmää tukevaksi. Vaikutuksia johtamisjärjestelmään pohdiskeltiin eri tavoin. Esimerkiksi rullaavan suunnitteluprosessin linkkiä tavoiteasetantaan ja edelleen dynaamisempaan ja mukautuvampaan johtamisjärjestelmään tuotiin esille. Tarve palkitsemiskäytäntöjen muuttamiselle oli myös esillä. Lähes kaikissa haastatteluissa todettiin, että johtamisjärjestelmä tulee muuttumaan jollakin tavoin. Tulevia muutoksia ei osattu kuitenkaan vielä kuvailla kovin tarkasti.

”Varmaan se tavallaan jossain mielessä helpottaa sitä tavoitteiden asettamista ja tavoitteiden vyöryttämistä eteenpäin, ja toisaalta varmistaa sen, että keskitytään numeroiden sijasta enemmän niihin tekemisiin. Johtamisjärjestelmä ei ole tavallaan enää niin staattinen, vaan dynaamisempi ja pystyy muokkautumaan uusiin tilanteisiin.”

S-ryhmän suunnitteluprosessin kehittämiseen kuuluu sekä uuden järjestelmän käyttöönotto että sitä tukevan suunnitteluprosessin kehittäminen. Yksi riski käyttöönotossa saat-
taa olla, että uusi suunnitteluprosessi samaistetaan niin vahvasti uuteen järjestelmään, että johtamisjärjestelmän muutostarvetta ei nähdä tarpeeksi vakavasti.

”Joo siis, sehän on vaan yksi työkalu, mikä on hieman erilainen kun mitä me ollaan aikaisemmin tehty. Mut tämmönen normaali suunnittelu ja siihen liittyvät asiat, niin niitähän me ollaan tehty vaikka kuinka kauan. Et nyt ne vaan laitetaan erilaiseen ympäristöön ja sillä siisti.”

Jotta uudesta järjestelmästä saataisiin kaikki hyöty irti, on olemassa olevaa johtamisjärjestelmää ja johtamisprosessia kuitenkin muokattava tukemaan rullaavaa suunnittelua. Tämä tarkoittaa muun muassa tavoiteasetannan, raportoinnin, seurannan ja palkitsemisen mukauttamista. Myös haastatteluissa pohdittiin sitä, miten muutos, joka vaatii johtamisjärjestelmän ja -kulttuurin muutosta, tulee toteutumaan. Selvää on, että muutos ottaa oman aikansa.

”Jos mietitään, miten me siirrytään tämmöisestä budjettiohjautuneesta maailmasta tähän rullaavuuteen, et mihin kaikkeen se vaikuttaa –

toimenkuviin, palkitsemiseen, mittareihin ja vuosisuunnitteluprosessiin ja muuhun. Täs pitäis pystyy tekee semmonen tiekartta, et miten me mennään siihen suuntaa. Turha kuvitella et me voidaan yhdessä yössä kääntää maailma ylösalaisin. Tää on ehkä se haaste.”

Johtamisjärjestelmä konkretisoituu johtamisprosessiin ja esimerkiksi organisaation vuosikellon tapahtumiin. Viitalan ja Jylhän (2007) mukaan johtamisprosessi noudattelee tavallisesti johtamisjärjestelmään perustuvan vuosikellon tapahtumia. Uuden suunnitteluprosessin tapahtumien selkeää määrittelyä toivottiinkin suhteessa toimialojen vuosikelloon.

”Et tavallaan tällainen S-ryhmän yhtenäinen vuosikello siinä mielessä puuttuu, ja kuinka tää tekninen järjestelmä nivoutuu siihen. Mitä Suprossa tehdään mihinkin aikaa vuodesta, millä tavalla, ketkä tekee?”

Selkeä vuosikello edistää järjestelmän yhtenäistä käyttöä S-ryhmässä ja toimii tärkeänä askeleena kohti yhtenäistä suunnitteluprosessia. Samalla toivottiin SOK:n suunnitteluoheistuksien synkronointia sopivasti suhteessa suunnitteluun.

7.2.1 Johtamiskulttuurin muutos

Ehyttä ja toimivaa rullaavaa ennustamisprosessia, johon käyttäjät pystyvät luottamaan, ei rakenneta hetkessä (Clarke 2007). Jotta ennustamisen ja suunnittelun rullaavuus omaksuttaisiin organisaatiossa, tarvitaan kulttuurin ja ajattelutapojen muutosta. Useat haastateltavat totesivat, että rullaavan suunnittelun pitäisi muuttaa johtamiskulttuuria dynaamisempaan suuntaan. Jäykästä budjetointikulttuurista vähitellen luopuminen nähtiin hyväksi asiaksi.

”Se ei vielä riitä, että on prosessi ja välineet. Myös sitä kulttuuria on pystyttävä muuttamaan dynaamisempaan suuntaan, ettei olla fiksauduttu sellaiseen jäykkään vuosibudjetointiin. Pitää olla valmiita päivittämään ennusteita, tavoitteita ja toimenpiteitä, että siitä muodostuisi tavallaan jatkuva ja keskeinen osa sitä työtä, ei pelkästään sellanen kerran vuodessa tehtävä harjoitus. Se on aika iso kulttuurikysymys myös.”

Rullaavan suunnittelun nähdään tavallisesti siirtävän painoarvoa tulevaisuuden tarkasteluun. Yhtenä tavoitteena on siirtää katse tulevaisuuden tuloksen johtamiseen, ja vastavasti pois menneen suorituksen selittelystä. Tämä koettiin oleelliseksi myös haastatte- luissa. Rullaavan suunnittelun pitäisi edistää päätösten tekemistä aina ajantasaisilla en- nusteilla, jolloin vaihteluihin pystytään reagoimaan ennen niiden toteutumista. Kun en-

nusteita ja suunnitelmia tarkastellaan säännöllisesti, syntyy paremmat mahdollisuudet tulevaisuuden tuloksen johtamiseen (Neely et al. 2003).

”Me ehkä joskus tuijotetaan liikaakin siihen menneeseen ja toteutuneeseen tulokseen, ja sitten lähdetään setvimään ja analysoimaan, mitä on tapahtunut. Ehkä pitäisi katsoa juuri vähän enemmän tulevaisuuteen.”

”Se [tilikauden ylittävä suunnitteluhorisontti] on ehkä uusi ajattelumalli meillä. Me ollaan ehkä ajateltu aina kuluvaan vuoden loppuun ja sitten syksyllä taas tehty seuraavan vuoden budjetti. Mutta mun mielestä se on tietyllä tavalla nykyaikaa, että me nähdään siellä se juokseva kahdentoista kuukauden toteuma, ja sen pohjalta nähdään miltä tuleva näyttää.”

Haastatteluissa mainittiin muutamaan otteeseen myös niin sanottu hienosäätökulttuuriin pääseminen, jossa suunnittelu tapahtuu muutamia ajureita säättämällä ja poikkeumien johtamisella. Sama asia on tullut ilmi kirjallisuudessa suunnittelun automatisoinnin ja liiketoiminnan ajureita käsittelevien kohtien yhteydessä.

”Se, että sitä [suunnittelua] tehtäisiin neljä kertaa vuodessa samojen ihmisten toimesta on ehkä vähän kaukaa haettu asia. Ennen kuin me päästään sellaseen hienosäätökulttuuriin, pitäisi miettiä mikä on ihmisten vaikutusvalta. Mitä me voidaan tehdä markkinamuutoksille, volyyمیمuutoksille tai hinnan muutoksille? Ei mitään. Entä hankintakanaville, hallinnon kuluille, kiinteistökuluille tai vuokrille? Ei mitään. Useimmille merkittäville erille se yksikön päällikkö ei voi mitään. Sellainen poikkeumaennustaminen, mitä tapahtuu muutostapauksissa, vaikka joku kilpailutilanne muuttuu, niin sitä sen järjestelmän pitäisi päästä tukemaan, sillon se vois olla jotenkin mahdollista.”

7.2.2 Osaksi päivittäistä johtamista

Uusi suunnittelujärjestelmä ei vielä itsessään muuta johtamiskulttuuria, vaan rullaava suunnittelu pitää saada osaksi päivittäistä johtamista. Haastattelujen mukaan Suproa on käytetty tähän asti lähinnä syksyisin budjetoinnin yhteydessä. Vaikka järjestelmässä olisikin jo mahdollista päivittää suunnitelmia ympärivuotisesti, ei suunnitelmien vahvistamista ole vielä tehty rullaavasti. Vuoden 2013 aikana tilanteen on kuitenkin tarkoitus muuttua, kun suunnitelmia aletaan vahvistaa rullaavasti.

”Me ollaan aikaisemmin tehty ennuste kerran vuodessa syksyllä loppuvuodesta ja sitten vuosibudjetti, ja kyllä me käytännössä toimitaan Supron kanssa vielä ihan samalla tavalla.”

Suprossa ei myöskään käydä vielä kovin usein. Tämä selittyy tosin sillä, että rullaavuutta ei ole vielä aloitettu.

"No tällä hetkellä ei ole tullut käytyä. Ja ei ne liiketoiminnassakaan, no jotkut ovat käyneet kattomassa siellä niitä toteumia. Mutta kun se raportointi ei ole vielä ollut kovin hyvä, niin raportointiin sitä ei ole voinut käyttää ja toisaalta, kun ei olla sitä rullaustakaan tehty, niin ehkä se on sitten jäänyt vielä siihen. Näin syksyllä se on ahkerassa käytössä, mutta muuten ei. Mutta tulevaisuudessahan se sitten muuttunee kyllä."

Suprossa tehdään näin ollen käytännössä syksyllä pitkän tähtäimen suunnitelma ja vuosisuunnitelma, minkä jälkeen se on unohdettu seuraavaan syksyyn asti. Jotta päästäisiin jatkuvaan suunnitelmien päivittämiseen, on johtajilla oltava motivaatio järjestelmän käyttämiseen. Ideaalitulanteessa uusi suunnitteluprosessi sulautuu osaksi päivittäistä johtamista ja siihen liittyvien työkalujen arsenaalia. Monessa haastattelussa korostettiin, että tämän saavuttamiseksi järjestelmän pitäisi olla helppokäyttöinen ja luotettava, ja sen pitäisi tukea aidosti liiketoiminnan tarpeita. Haastattelujen mukaan luottamus uuteen suunnittelujärjestelmään on vielä osittain muodostumassa.

"Tää alkuhässäkointi, mistä vähän mainitsin, nii sehän on aiheuttanu sen, että sellasta syvää luottamusta asioihin ei välttämättä tuu. -- Niin se vaatii ehkä sen syvän luottamuksen, et hetkinen, nyt tää ennustaa ihan oikein näillä reunaehdoilla mitä on syötetty. Nii se on ehkä se ensimmäinen mikä pitää syntyä, että sitä [Suproa] hyödyntäisi paremmin vielä."

Apanaschikin (2007) mukaan optimaalinen ennustamis- ja suunnitteluprosessi vaatii vahvaa vuorovaikutusta talouden, operatiivisen puolen ja liiketoimintayksiköiden johtajien välillä. Talousosastoilla on keskeinen asema säännöllisten taloudellisten suunnitelmien ja ennustamisen hyödyntämisessä ymmärtääkseen paremmin liiketoimintaa ja tehdäksään suunnitteluaktiviteetit osaksi yrityskulttuuria. Eri alueosuuskaupoissa ja SOK:n tytäryhtiöissä aikaisempi ennustekulttuuri on ollut vaihteleva, minkä lisäksi talousosaston tarjoama tuki ja työkalut ovat vaihdelleet alueosuuskaupoittain. Joissakin alueosuuskaupoissa on ennustettu harvemmin, ja joissakin erittäin aktiivisesti. Tämän takia myös odotukset ovat hyvin erilaisia. Yhtenäistettäessä suunnitteluprosessia ei kaikkia olekaan helppo miellyttää. Yksi syy tähän on, että aikaisemmin käytetyt työkalut ovat olleet tuttuja, kevyitä ja niiden toimintalogiikka helppo ymmärtää. Pyrkimys on kuitenkin saada Supro osaksi arkipäivän johtamista.

"Ehkä se tulee näkymään siinä, että tosiaan sitä budjettia ja suunnittelua tarkistellaan systemaattisesti vähän useammin. Jos se menee nyt siihen kolmen kuukauden, neljän kuukauden sykliin, vai mikä se nyt onkaan, niin se

laittaa koko organisaation tarkistamaan omaa toimintaansa vähän useammin.”

”No meillä on sillä tavalla sitä ennustekulttuuria, että liiketoiminta on totunut tekemään niitä ennusteita vuoden aikanaki, ja niitä ennusteita on tehty hyvinkin paljon kevyemmällä tavalla kuin budjetointia, et mä en usko, että se meillä menis ehkä siihen budjetointiin [useamman kerran vuodessa] kuitenkin, vaan se osattaisiin pitää omana asiana niiku tähänki asti.”

7.2.3 Tavoiteasetanta ja palkitseminen

7.2.3.1 Suunnittelu ja tavoiteasetanta

Tavoiteasetanta, suorituskyvyn mittaaminen ja palkitseminen ovat johtamisjärjestelmän keskeisiä komponentteja (Barsky et al. 1999). Kuten monissa muissa yrityksissä, myös S-ryhmässä tavoiteasetanta on perinteisesti laadittu pitkälti budjetin pohjalta. Haastattelussa käytettiin uudesta suunnitteluprosessista useasti nimitystä ”rullaava budjetointi”. Rullaavan suunnittelun käyttöönoton yhteydessä on kuitenkin tarkoitus lakata käyttämästä termiä *budjetointi*. Jos budjetointi – perinteinen tavoiteasetannan työkalu – poistuu, niin työntekijöille on osoitettava, mitä vastaavasti käy tavoiteasetannalle. Osa haastateltavista pohtikin, mitä tavoiteasetannalle tapahtuu, ja esimerkiksi ollaanko tavoitteita ja toimenpiteitä valmiita päivittämään säännöllisesti ennusteiden mukaan. Tämä vaatii-kin osaltaan ajatusmallien muutoksia.

”Kun me ollaan hyvin tällöisiä budjettikeskeisiä, että se tavallaan se itse prosessi on budjetointi ja sitten tavoitteet asetetaan vuodeksi ja onnistumista mitataan suhteessa budjettiin. Jos siirrytään rullaavuuteen, niin meillähän ei ole tavallaan semmoista pysyvää olotilaa mihin verrata. Silloin pitäisi ehkä verrata aina siihen päivittyvään ennusteeseen, joka päivittyy toisaalta toteuman mukaan ja toisaalta sitte niin kuin katse tulevaisuuteen, ikään kuin täsmentyen. Niin silloin meillä ei ole tällöistä staattista tavoitetasoa vuodelle ja tämä vaatii kyllä henkisen muutoksen kaikilla organisaatiotasolla.”

Tavoitteiden päivittäminen rullaavan suunnittelun yhteydessä on kuitenkin olennainen osa uutta suunnitteluprosessia. Juuri sen avulla pystytään reagoimaan ympäristön muutoksiin aikaisempaa nopeammin, ja toisaalta pitämään tavoitteet realistisina ja motivoivina. Kun tavoitteita on mahdollista muuttaa, ei synny tilannetta jossa jäätäisiin vuodeksi selittelemään esimerkiksi ympäristön muutoksesta aiheutunutta tilannetta, jossa asetettuja tavoitteita ei ole mahdollista saavuttaa.

”Tällä hetkellä on ehkä juuri se haaste, että me ollaan tavallaan sen budjetin vankeina se vuosi. Eli meillä saattaa olla jokin yksikkö, jolle asetettiin hyvän mittaiset tavoitteet johonkin oletukseen pohjautuen, ja se ei toteudukaan. Tämän jälkeen me selitellään koko vuosi, että 'joo, muuten menee hyvin, mutta kun täällä on tämä oletus, joka meni pieleen, nii se sotkee nämä ja nämä luvut.' Jos meillä olis rullaava, niin me oltais tehty oletus, ja sitten kun rullaus menee eteenpäin, niin todetaan, että 'okei, pieleen meni, että asetetaanpa se realistiselle tasolle se tavoite', ja sitten seurataan sitä menestymistä siihen uuteen tavoitteeseen nähden.”

Suprossa käytetään varta vasten eri toimialoille laadittuja ennustemalleja ja ennuste perustuu osaksi toteumatietoon. Tämä on tärkeä ominaisuus, sillä kirjallisuudessa korostetaan usein ennustamisen erottamista yrityksen liikevaihto- ja voittotavoitteista. Jos näin ei tehdä, on todennäköistä että ennusteet rakennetaan tavoitteiden saavuttamisen pohjalta. Tällaisten ennusteiden pohjalta esimerkiksi tavoitteiden neuvottelemisen alakanttiin, jotta ne olisi helpompaa ylittää, onnistuisi paremmin. Parhaat lähtökohdat päätöksenteolle antavatkin mahdollisimman realistiset ennusteet tulevaisuudesta (Panicia 2008). Sen sijaan tavoiteasetannan ja palkitsemisen suhdetta on mietittävä huolellisesti. S-ryhmässä vahvistettavat suunnitelmat ovat tavoitteellisia. Palkitseminen on sidottu kuitenkin vielä vuosisuunnitelman pohjalta asetettuihin tavoitteisiin. Seuraavaksi käsitellään tavoiteasetannan ja palkitsemisen suhdetta.

7.2.3.2 Seuranta ja palkitseminen

Tavoiteasetantaan liittyy oleellisesti myös palkitseminen. Rullaavan suunnittelun yhteydessä myös palkitsemiskäytäntöjä on syytä tarkastella (Åkerberg 2006). Monissa organisaatioissa rullaavan suunnittelun käyttöönotto koetaan haasteelliseksi, sillä palkitsemisprosessit ovat yleensä tiivistä budjettiin kytkettyjä. Tämä on myös yksi syy siihen, että osa yrityksistä ei ole pystynyt täysin irrottautumaan budjetoinnista, vaikka rullaava suunnitteluprosessi olisi jo käytössä. (Apanaschik 2007) Liiketoiminnan suunnittelu, tavoiteasetanta, seuranta ja palkitseminen kulkevatkin käsi kädessä. Myös haastatteluisa koettiin, että rullaavan suunnittelun yhteydessä tulisi miettiä palkitsemiskäytäntöjä.

”Yksi keskeisiä ongelmakohtia on ainakin se, että koko S-ryhmässä kaikki suoritepalkitseminen perustuu tällä hetkellä vuosibudjettiin. Nyt jos yrittään ajaa rullaavaa suunnittelua sisään, niin ketä se kiinnostaa niin pitkään, kun palkitseminen riippuu vain sen vuosibudjetin saavuttamisesta. Ei siihen sitoudu kukaan. Jos mä meen ehdottamaan liiketoiminnoille, että eiköhän päivitetä, tehdään vähän rullaavaa suunnittelua, niin mitä varten? Liiketoiminnan näkökulmasta he tavallaan haluavat ja pyrkivät optimoi-

maan sen vuosibudjetin, ja siinä käydään aina tätä peliä siitä, että jokainen tavallaan haluaa asettaa itelleen sellaisen tavoitteen, josta palkitaan.”

Itse asiassa juuri perinteiseen budjetointiin liittyvät palkitsemisen ongelmat ovat yksi syy uusien menetelmien kehittämiseksi. Åkerbergin (2006) mukaan palkitsemisen tulisi perustua ihmisten palkitsemiseen aidosta suorituksesta, ei niinkään kyvystä ”budjetoida oikein”. Onkin mietittävä, miten rullaava suunnittelu vaikuttaa tavoitteiden asettamiseen ja palkitsemiseen, ja millainen palkitseminen kannustaisi suunnitelmien säännölliseen päivittämiseen ja motivoisi uusien tavoitteiden eteen työskentelyyn. Haastateltavat eivät osanneet kertoa, millaiseksi palkitseminen voisi muuttua, mutta näkivät todennäköisimpänä muutoksena tavoiteasetannan ja palkitsemisen muuttumisen rullaavan suunnittelun rytmiä noudattelevaksi.

”Sittenhän tässä pitäisi kääntää se periodi sillein, että suunnitelmat päivitetäisiin kolmen kuukauden välein, niin kolmen kuukauden välein pitäisi olla myös valmiita katsomaan, että päästiinkö tavoitteisiin. Silloinhan, jos parametrin muuttuu, niin palkitsemisen pitäisi olla kolmen kuukauden välein myös, jotenkin tällä tavalla sen ymmärtäisin, et tavallaan emmä tiä onks se hyvä vai huono.”

”Mutta jos se menee tämän rullaavan suunnittelun mukaan, niin sitten en oo ihan varma, sekin on tällainen pohdittava kysymys. Tilinpäätös on kuitenkin kalenterivuosi, ja onko tämä tulospalkkaus oltava sidoksissa tilinpäätökseen, ei välttämättä. Kyllähän se voi olla tietysti pienemmissäkin ja eri sykleissä, omana prosessinaan.”

Yksi haastateltavista totesi kuitenkin, että osalla henkilöstöstä vuositavoitteet ovat edelleen tarpeellisia, sillä heidän on pystyttävä katsomaan pidempää aikajännettä. Haastatteluissa tuli myös esille erilaisia ideoita palkitsemisesta. Esimerkiksi pohdittiin, voisiko palkitsemisen perustaa aluksi Suprossa muodostettavaan vuosibudjettiin, jonka rinnalle otetaan rullaavaa suunnittelua tukevat omat mittarit ja palkitsemisvälineet. Vähitellen voitaisiin alkaa painottamaan rullaavuuteen perustuvia mittareita. Myös suhteelliset suoritusmittarit, esimerkiksi toimipaikan menestyminen suhteessa toisiin samankokoisiin toimipaikkoihin, nostettiin esille. Mittarit, joihin itse ei ole mahdollista vaikuttaa haluttiin pois. Näin ollen uusille toiminnan mittareille palkitsemisen perustaksi voidaan haastattelujen perusteella sanoa olevan tarvetta.

Kirjallisuuden perusteella mitään yksiselitteistä ratkaisua rullaavan suunnittelun käyttöönotto ei palkitsemiseen tuo. Mahdollisia kehityssuuntia ovat kuitenkin suhteellisen suorituskykymittariston käyttöönotto (Daum et al. 2005), eitaloudellisten että pitkän tähtäimen suorituskykymittareiden huomioiminen palkit-

semisessä (Hansen et al. 2003), minkä lisäksi esimerkiksi itsearviointi esimiehen tarkistamana (McGee 2003). Kuten yhdessä haastattelussa mainittiin, palkitsemisen perustana ei voi toimia ennustamisen tarkkuus, vaan absoluuttinen suoritus. Tätä voidaankin uudentlaisilla mittareilla pyrkiä korostamaan.

7.2.4 Raportointi ja liittymät

7.2.4.1 Toteuman ja rullaavan ennusteen raportointi

Haastattelut nostivat esille myös suunnitteluun liittyvän raportoinnin tärkeyden. Sekä ennusteet että suunnitelmat tulisi olla helposti käytettävissä oikeassa muodossa. Ennustemallien pohjalta muodostetut ennusteet ja mahdollisten poikkeumien raportoinnin pitäisi automaattisesti olla näkyvissä johdon päivittäin käyttämissä työkaluissa. Brownin ja Atkinsonin (2001) mukaan raporttien päivitysväli pitäisi sitoa organisaation toiminnan kannalta olennaisten tunnuslukujen muutoksiin, ei niinkään perinteiseen talouslukujen raportointisykliin.

”Sen pitäisi olla näkyvillä päivittäin, jolloin aina kun meidän liiketoiminta avaa raportointijärjestelmän, niin se näkisi että ’okei, tuolta näyttää nyt Supron tekemä ennuste’, jolloin siihen alkaisi kiinnittää huomiota. Nyt kun se ei ikään kuin näy, eikä Suproon mennä asioidakseen, nii ei niihin tällä hetkellä käytännössä kiinnitetä huomiota.”

”Missään nimessä ei [raportointia] liian lyhyelle ajanjaksolla, mun mielestä kuukauden jakso on riittävä tulospäivitysten saamiselle. Me seurataan täällä päivittäin ja viikoittain myyntiä, miten meidän myynti menee tässä kuussa suhteessa meidän tavoitteisiin, ja me seurataan meidän myyntikatetta ja meidän henkilöstötehokkuutta. Mutta tavallaan aina kun se kuukauden tulos päivittyy, niin silloin olisi hyvä saada raporttia.”

7.2.4.2 Suunnitelmien raportointi

Uudet ennustamis- ja suunnitteluohjelmistot sisältävät tavallisesti kattavat analysointi- ja raportointiominaisuudet. Tällöin liiketoiminnan vaatimukset on kartoitettava sekä operatiivisen että ylemmän johdon kannalta, ja varmistettava että operatiivinen johto saa mallin, joka sisältää päivittäistä liiketoiminnan johtamista helpottavat analysointi- ja raportointiominaisuudet. (Hunt 2003) Ennusteiden fokuointi oikeisiin asioihin ei vielä riitä itsessään. Ne tulisi raportoida tehokkaasti ja ajallaan kaikille niitä työssään tarvitseville henkilöille, käyttäen pääasiallisesti yrityksen sisäisiä tietojärjestelmiä ja mittaristoja (*dashboards*). Raportointia, jonka olisi syytä tapahtua riittävän usein, ei pitäisi myöskään sitoa yrityksen talouslukujen raportointisykliin. Päivityssykli tulisi ennemmin

sitoa organisaation toiminnan kannalta olennaisten kriittisten tunnuslukujen tunnistetuihin tai odotettuihin muutoksiin. (Brown & Atkinson 2001) Suunnittelu ja raportointi koettiin useassa haastattelussa yhteen kuuluviksi. Ennusteisiin ja suunnitelmiin liittyvä kommunikointi vaatiikin toimivan raportoinnin, jota eri käyttäjien on mahdollista mukauttaa halutun näkymän mukaiseksi.

”Ja sitten tämä raportointijärjestelmä, mun mielestä ne kuuluu yhteen nämä suunnittelu ja raportointi, ja se rullaavuus kanssa.”

”Jos aattelee vaikka tuota meidän talousraportointia, nii siinä on perusraportit, ja sitte itse pystyy tekemään kenellä osaamista riittää. Jotain sen tyylistähän se voisi olla Suprossakin, että siellä olisi jotkut perussetit, mutta sitten perehtynyt käyttäjä pystyisi tekemään semmoista kuin itse haluaa.”

Lisäksi mainittiin, että raporttien saaminen paperille on hyvin vaivalloista. Suprossa tiedon tarkastelu ja syöttäminen on jaettu välilehdille, joten kokonais kuvan saaminen saattaa olla haastavaa. Raporttien avulla pitäisi kuitenkin pystyä saamaan selkeä yhteenveto halutuista suunnitelmista.

Tällä hetkellä S-ryhmässä on käytössä oma talousraportointijärjestelmä *Tara*, minkä lisäksi tehtyjä suunnitelmia on mahdollista raportoida Suprolla. Haastatteluissa pohdittiinkin, millä tavalla raportointia voisi yhtenäistää tulevaisuudessa. Ensisijaisesti toivottiin, että raportointi tapahtuisi keskitetysti yhdessä järjestelmässä, sillä liikkeenjohtoa ei ole syytä kuormittaa ylimääräisillä järjestelmillä.

”Ei voi olla monia järjestelmiä, jossa meidän liiketoimintajohto käy.”

”Ainakin itse näkisin, että on hyvinkin järkevää, että kaikki olisi samassa järjestelmässä. Tämä kuukausiraportointi, sekä varsinkin jos siirrytään rullaavaan ennusteeseen ja tehdään useamman kerran vuodessa, nii kyl nää pitäis kulkea saman järjestelmän kautta. Mutta se vaan pitää varmistaa silloin, että se raportointijärjestelmä on toimiva ja luotettava. Esimerkiksi kuukausikatkoraportointi on aika tiukkaan aikataulutettu, jolloin kun tulokset valmistuu, nii silloin ne pitää pystyä raportoimaan. Niin tämän järjestelmän pitää olla toimiva ja varmistaa etukäteen, et se niiku pelittää ja sieltä saadaan riittävät tiedot sitten ulos.”

Haastatteluissa toivottiin myös joustavampia raportointimahdollisuuksia. Raporttien olisi hyvä olla käytettävissä eri päätelaitteissa, verkon ylitse, ja tarpeen mukaan eri muodoissa. Lisäksi raportteja olisi hyvä pystyä jalostamaan riittävän pitkälle jo raportointijärjestelmän ominaisuuksien avulla.

”-- [pitäisi panostaa etenkin raportoinnin] joustavuuteen, että mä saisin koska vaan, mitä vaan, missä muodossa mä ikinä haluaisinkaan, tälleen tiivistetysti.”

7.2.4.3 Yhteys tulokortteihin

Clarcken (2007) mukaan rullaavan suunnittelun yhteyteen on luontevaa liittää eri suorituskyvyn mittaamisen järjestelmiä, esimerkiksi tulokortit. Tämä perustuu ennusteiden ja siten suunnittelun ajuripohjaisuuteen, ja näiden ajurien käyttämiseen myös tulokortteissa. Haastatteluissa tulokortit tuotiin poikkeuksetta esille, ja niiden suhdetta Suproon pohdittiin. Keskeiseksi nähtiin, että tulokorttien mittarit tai tunnusluvut löytyvät Suproon raportoinnista siltä osin, kun on mahdollista.

”Suprossahan on tällä hetkellä aika paljon vaan rahasta kysymys. Mutta sitten taas se tulospolku, niin eihän siinä oo kysymys yksin rahasta, vaan kyl-lähän se on niiku kokonaisuus. Ja tulokortin tavoitteet, nii eihän ne voi olla erillään tästä rahaliikenne-elämästä, sehän on kuitenkin kokonaisuus. Aina-ki ite näkisin, että ne on yhtä ja samaa.”

”Mutta pitää ehdottomasti olla näin, että sieltä Suprosta tai raportoinnista saataisiin myöskin sitten se tulokortti aina sovitulla rytmillä ulos, ja sitte vertailua samantyyppisiin yksiköihin.”

”Nii kuitenkin Suprossa kun on näitä lukuja, niin musta olis älyttömän hyvä, jos tämän tyyppinen tulokortti pystyttäisiin tekemään Suproon. Eli jos mä teen nyt sinne vaikka sen tulosbudjetin, tase-erät syötän sinne, niin voisiko siellä olla joku lisälehti, mikä olis tavallaan se tulokortti, että mä näkisin sieltä sitten myös sen, miten tää [suunnitelma] menee sen suhteessa.”

Haastateltavien mukaan tulokorttien tarkastelu sopisi hyvin yhteen rullaavasti päivittyvien ennusteiden tarkastelemisen rinnalle.

”Tavallaan kun Suprossa se suunnittelu suuntautuu sinne eteenpäin, nii samalla tulee käytyä läpi nämä tulokortin tavoitteet esimerkiks asiakasnäkökulmasta, että onko niitä tarve päivittää ja millasia toimenpiteitä vaaditaan, että ne tulokortin tavoitteet saavutettaisiin.”

”Mä haluan nähdä sen mahdollisuutena, kun se [Supro] saadaan rullaavaksi, ja raportointi kehittyy, niin mä voin oikeasti saada sieltä semmoisia hyödyllisiä raportteja, ja ehkä juuri tulokorttiin linkittämistä, tai niitä tulokorttien tietoja voisin saada sieltä rullaavasti.”

Haastatteluissa pohdittiin myös mahdollisuutta käyttää Suproa laajemminkin johtamisen ja kommunikoinnin apuvälineenä. Kun tavoitteita asetetaan, voisi olla hyödyllistä kirjata tavoitteiden yhteyteen myös sanallisia toimintasuunnitelmia, jolloin tavoitteiden saavuttamisesta muodostuisi eksplisiittisesti ilmaistu dokumentti.

”Et tietenki tässähan voisi olla kytketty enempiki niitä toimintasuunnitelmia. Nehän tulee varmaa ne tulokortit ja toimintasuunnitelmat, et nytenhän tää on vielä tätä eurojen pyörittelyä aika tavalla.”

Alun perin tulokortti oli tarkoitus toteuttaa Suproon omana osionaan, mutta ajatusta on jouduttu lykkäämään ainakin toistaiseksi. Haastattelujen perusteella idealle oli kuitenkin kysyntää ja tulokortit nähtiin välineenä strategisten tavoitteiden jalkauttamiseen aina toimipaikoille asti skaalantuvan järjestelmän avulla. Supro ulottuu useimmissa alueosuuskaupoissa kuitenkin vain keskijohtoon, ei toimipaikkatasolle. Tulokortit voisi kuitenkin mahdollisesti tuoda myös toimipaikkatasolle.

”Niin Suprostahan puuttuu edelleen se tulokorttiosuus, mikä sinne alun perin piti suunnitella, ja mikä oli jopa koko Supron yksi kantava ajatus, et sillä jalkautetaan nämä strategiset tavoitteet aina tonne toimipaikkatasolle konkreettisina toimipaikan mittareina ja tekemisinä.”

Myös ketjuohjauksessa nähtiin tarvetta Supron ja tulokortin kytkemiseksi. Erityisesti potentiaalia nähtiin tulokorttitavoitepolun seurannan helpottumiseen, kun kaikki S-ryhmän alueosuuskaupat ottavat Supron käyttöön täysimittaisesti. Lisäksi eduksi nähtiin tavoiteasetannan helpottuminen, jos tulokortin mittareihin olisi esimerkiksi 21 kuukauden näkymä eteenpäin.

”Ja sitten meidän, siis se meidän tavoiteasetanta ketjuohjauksesta olis hirveen paljon helpompaa, plus et voitais kattoo vielä pidemmälle tulevaisuuteen, kun et nyt me ollaa vaa siinä aina siinä tulevassa kalenterivuodessa kiinni tulokorttien kans.”

7.3 Rullaava suunnittelu käytännössä

Vielä syksyllä 2012 uutta suunnittelujärjestelmää hyödynnettiin pääasiassa perinteisen vuosibudjetoinnin tarpeisiin. Rullaavan suunnittelun ajatusmaailman mukaisesta hyödyntämisestä on aika ajoin kuitenkin ollut puhetta alueosuuskaupoissa. Haastateltavat näkivät kuitenkin, että prosessin on muututtava tämän hetkistä kevyemmäksi ja sujuvammaksi, ennen kuin rullaavuutta kannattaisi hyödyntää.

"Sitten me johtoryhmässä aika ajoin tuossa kesäkuussa pohdittiin, että nyt näyttää vähän heikolta, että pitäisköhän meidän tehdä [rullaavaa suunnittelua], ja sitten päädyttiin, että eipä tehdä vielä, kun se on niin ison työn takana."

Haastattelujen perusteella S-ryhmässä eletään vielä vahvasti vuosisuunnittelujänteessä, jossa syksyllä suunnitellaan seuraavan vuoden tekemiset ja budjetti. Siihen, millaista rullaava suunnittelu käytännössä tulee olemaan, ei vielä osattu tarkasti vastata. Rullaava suunnittelu nähdään uudenlaisena konseptina, ja sen hyödyntämisen nähtiin vaativaan oppimisprosessia järjestelmän käytön opetteluksi.

"Vuosisuunnittelu ja strateginen suunnittelu on se pääkuvio vielä, että ei me olla siihen varsinaiseen rullaavaan suunnitteluun vielä päästy. Siinä on juuri, miten nyt sanois, käytön osaaminen suhteessa siihen järjestelmän haasteeseen sen verran iso, että vuosisuunnittelu ja strateginen suunnittelukin vievät niin paljon aikaa vuodesta, et sitä ei tavallaan moneen kertaan ole pystytty pyörittämään vuoden aikana."

Haastatteluissa pohdittiin, mikä tulee olemaan rullaavan suunnittelun todellinen hyöty liiketoiminnalle. Erittäin oleellisena pidettiin rullaavan suunnittelun etujen ja mahdollisuuksien ymmärrettävää havainnollistamista liiketoiminnalle – uuden suunnittelujärjestelmän merkittävimmälle loppukäyttäjryhmälle. Perinteisen budjetoinnin heikkouksista huolimatta, ovat siihen käytetyt työkalut olleet suhteellisen helppokäyttöisiä ja prosessi ymmärrettävä. Tämä yhdistettynä uuden järjestelmän käyttöönoton alkuvaikeuksiin asettaakin paineita viestinnälle.

"Että mikä tässä on nyt niinku hyvää ja mitä mahdollisuuksia tällä rullaavalla suunnittelulla saavutetaan? Ja miksi me luovutaan tästä, mitä me ollaan tehty? Ikään kuin sen ymmärryksen saattaminen loppukäyttäjille, niin se on varmaan semmoinen keskeinen asia, jotta se lähtee sitten, ihmiset innostuu asiasta ja lähtevät ottamaan sitä käyttöön. Ja vielä niinku varmaa sellainen johdon tuki ja näkemyshän sieltä, se on niiku tämän asian hyväksi."

"Tää vaatisi semmoista tietyllä tavalla ongelman, tai haasteiden kiteyttämistä, ja sen Supron pelkistämistä. Tavallaan tämän rullaavuuden osalta, miten ne hyödyt otetaan irti siitä rullaavuudesta ja tulokortista ja investointilaskennasta ja niin edespäin, et pystyittäis jättämään muuta työtä vähemmälle."

Käytännössä rullaava suunnittelu kehittää monin tavoin perinteistä budjetointiprosessia. Keskeisiä etuja ovat uuden suunnittelujärjestelmän ominaisuudet, taktisen ja strategisen

suunnittelun tiiviimpi kytkös, liiketoiminnan ajureilla suunnittelu ja suunnittelun keveneminen. S-ryhmän organisaatorakenteesta johtuen suunnitteluprosessien yhtenäistäminen on yksi keskeisistä tehokkuutta tuovista elementeistä. Kaiken lähtökohtana on kuitenkin uusi suunnitteluprosessi, jonka tulee olla erityisen selkeästi määritelty, jotta se saataisiin vietyä yhtenäisenä 20 eri alueosuuskauppaan.

7.3.1 Uusi suunnitteluprosessi

Koska rullaavaan suunnitteluun ei vielä syksyllä 2012 ollut virallisesti siirrytty, noudatettiin edelleen vanhan budjetoinnin mukaista suunnitteluprosessia yhdistettynä uuden suunnittelujärjestelmän käyttöön. Tämä aiheutti haastatteluiden perusteella jonkin verran hämmennystä. Selkeämpää viestiä kaivattiin muun muassa siitä, miten ja milloin uutta järjestelmää käytetään, ja kuinka aikataulut eri alueosuuskaupoissa ja SOK:lla on synkronoitu. Lisäksi toivottiin, että eri S-ryhmätasoiset sekä ketjuohjauksen ohjeistukset saapuisivat oikea-aikaisesti ketjuohjauksesta ja SOK-taloudesta suunnittelun tueksi. Osaksi ongelmat nähtiin suunnitteluprosessien välisestä murroskaudesta johtuvaksi. Uusi yhtenäinen suunnitteluprosessi katsottiin kuitenkin hyväksi kehityssuunnaksi.

”Siis totta kai, sehän [yhtenäistäminen] on erittäin kannatettava ajatus. Ja ei pelkästään suunnittelujärjestelmän, vaan sanoisin, että se suunnitteluprosessi on yhtä tärkeä. Että kaikki suunnittelisivat samalla tavalla samaan aikaan ja ketjujen ohjeet olisi synkronoitu niihin suunnitteluajankavoihin, jotta olisi ohjeet, suunnittelu ja kaikki loogisessa järjestyksessä ja jokainen tietäisi miten tätä suunnittelu menee.”

Uuden rullaavan suunnitteluprosessin mahdollisuuksien ja etujen realisoitumista odotettiin kaikissa haastatteluissa. Olennaiseksi nähtiin vuosittaisen ”suunnittelustressin” poistuminen. Rullaavan suunnittelun pitäisikin periaatteessa jakaa työmäärää ja suunnittelua pitkin vuotta tapahtuvaksi.

”Se varmaan poistais kanssa sen jokasyksyisen voisiko sanoa suunnittelustressin. Perinteisesti budjetoidaan koko syksy, liiketoiminnat käyttää hirveesti aikaa, tukipalvelut täällä niinku laskentaihmiset tekee hemmetisti töitä. Sitten se saadaan puserrettua siihen joulukuun hallitukseen että ’huh, unohdetaanpas se, että otetaanpas happee’ ja sitten aloitetaan taas elokuussa ja kaikki on jo vähä unohtanu.”

”Mä en kyllä pistäisi yhtään pahaksi, vaikka tätä budjetointiprosessi, johon yleensä menee enemmän tai vähemmän koko lokakuu ja vaatii esimiesten kanssa aika monta palaveria, kun käydään heidän kanssaan tavoitetasoja läpi ja mietitään yhdessä vähän niitä tavoitteita kans. Jos päästäisiin tällai-

seen rullaavaan, nii mun mielestä se olis älyttömän hyvä juttu. Päästäisiin vähän eroon tällaisesta, että kerran vuodessa on se budjetointi ja tavallaan siitä tulisi jatkuva osa tätä arkee, ja se antaisi luotettavaa tietoa ja myös helposti. Mä näen sen selkeenä mahdollisuutena.”

Haastateltavat kokivat, että esimerkiksi kolmen kuukauden välein päivitettävät suunnitelmat toisivat jo riittävän tarkan näkymän siitä, mitä vuosi tuo tullessaan. Lisäksi kalenterivuodesta irti pääseminen nähtiin nykyajan trendien mukaiseksi. Miten tätä pystytään parhaiten hyödyntämään, todettiin kuitenkin olevan oppimisprosessin takana. Useammin tapahtuva ennusteiden ja suunnitelmien tarkastelu nähtiin hyödylliseksi realistisemmän näkymän saamiseksi päätöksentekoa varten ja parantavan herkkyyttä ja reagoitakykyä.

”Toisko se vielä paremman tavallaan niinku touchin niihin vaihteluihin mitä meillä syntyy. Jos me kolmen kuukauden välein aina katottaisiin tilanne, niin se voisi tuoda sellasen paremman otteen siitä, ettei syntyisi yliodotuksia mihinkään.”

”No varmaan se, että meillä on koko ajan realistinen näkymä siitä tulevaisuudesta, mihin ollaan menossa. Ja ei pelkästään siitä, mihin suuntaan numerot on menossa, vaan jos numerot on jäämässä pitkän tähtäimen tavoitteista, nii sitten myös toimenpiteet päivitetään. Eli ei niinkään ne numerot, vaan toimenpiteiden päivittäminen ennusteiden pohjalta. Korjaavat toimenpiteet, jotta saavutetaan sitten pitkän tähtäimen tavoitteet.”

Tällä hetkellä rullaavuus tuntui olevan helpoin ymmärtää budjetin vahvistamisena suunnittelusyklin mukaisesti. Vaikka puhuttaisiinkin rullaavasta *budjetista*, on syytä painottaa perinteisen budjetoinnin ja rullaavan lähestymistavan eroavuuksia. Tällöin on korostettava prosessin kehityssuuntaa kevyemmäksi, ajuripohjaiseksi, automaattiseksi, ja suunnittelun tulemistä lähemmäksi arkipäivän johtamista. Muutoksia perinteiseen budjetointiin nähden on paljon, joten on järkevämpää puhua rullaavasta *suunnittelusta*.

”Se vuosibudjetti jää varmasti meidän taloushallinnan järjestelmiin vielä voimaan. En tiedä muuttuuko elämä joskus sellaseksi, että meillä onkin sitten budjetti, joka vaihtuuki useamman kerran vuodessa, että se niiku kolmen kuukauden välein vaihtuis tavallaa, kiinnitettäisiin uudelleen. Sehän se tavoite vissiin on, että nyt on kolme kuukautta eletty ja tässä ollaan, nyt pitää painaa nappii ja tulee uudet budjetit sinne. Mut mitä se sitten antaa, niin siitä mä en osaa sanoa vielä.”

Suunnitteluprosessin kokonaisuuden hahmottaminen

Suunnitteluprosessin ja järjestelmän muodostama kokonaisuus nähtiin joko suhteellisen selvänä tai vaihtoehtoisesti melko hankalana hahmottaa. Pidempään järjestelmän parissa ja ylemmiltä tasoilta prosessia tarkastelevat henkilöt pitivät kokonaisuutta yleisesti ottaen selvempänä. Toisaalta esimerkiksi yhtiötason yhteen-
vetojen hahmottaminen nähtiin haastavana.

”Joo, mitä enemmän sitä käydään läpi, nii sitä enemmän se selkenee kaikille, mut onhan se mun mielestä ihan selkeä. Ittelle se on tietty ehkä sen takia selkeä, kun on ollut niin alkuvaiheesta mukana. Kyllähän varmaan vaikka myymäläpäällikkötasolla saattaa kestää, että se prosessi tulee selkeäksi, ja toki myös meillä pääkäyttäjätasolla, että ymmärtää sen kokonaisuuden selkeästi. Kyllähän se varmaan vie jonkin verran aikaa.”

”Se kokonaisuuden hahmottaminen on ehkä aika vaikee, koska se on pilkottu niin pieniin palasiin, että siellä on ne rahoitusmallit, kiinteistömallit, kaikki omissa malleissaan, hallintomallit ja muut.”

Eri suunnitteluprosessien kytkeminen yhteen järjestelmään koettiin hyväksi asiaksi. Supro kokoa vuosisuunnittelun ja pitkän tähtäimen suunnittelun saman järjestelmän alle yhdistetyksi taktiseksi ja strategiseksi suunnitteluksi.

”Sen mä nään Suprossa hyvänä, että aikaisemmin meillä oli vuosibudjetti, ennuste, viisvuotisstrategiatavotetaso, jotka tehtiin jokainen erillään, eikä ne järjestelmät keskustellut keskenään. Mutta nyt ymmärtääkseni kaikki nämä suunnitteluprosessit pitäisi linkittyä toisiinsa ja keskustella keskenään, se on hirveen hyvä homma.”

Suunnittelusyklien hahmottaminen

Uusi suunnittelujärjestelmä mahdollistaa ennustamisen ja suunnittelun toimialan luontaisen syklin mukaisesti. Kalenterivuodesta irrottautuminen koettiin osittain haastavaksi mieltää. Erilaisille suunnittelusykleille nähtiin kuitenkin tarvetta.

”Mutta sitten ensi vuoden aikanahan se on tarkoitus minun ymmärtääkseni siirtyä siihen, että lähetään näin liiketoiminta-alueittain suunnittelemaan niitä, tai tavallaan se kalenterivuosi häipyä siitä ajatusmaailmasta. Se voi olla kyllä oikeesti aika vaikeeta ajatella sillä tapaa.”

”Etuja [kalenterivuosiajattelun poistumisesta] on tietenkin se, että eihän liiketoiminnan syklit noudata tavallaan mitään kalenterivuotta, vaan ne perustuu liiketoiminnan sykleihin. Tavallaan se, että on koko ajan riittävän pitkä näkymä, eikä se, että olisi jossain vaiheessa vaan kaksi kuukautta tai kuu-

kausi. Se meno ei ole tavallaan nykivää, vaan on kokoajan se näkymä eteenpäin.”

Uuden suunnitteluprosessin rullaavuus kalenterivuoden suhteen mietitytti osaa haastateltavista. Tähän liittyy olennaisesti tilinpäätöksen merkitys organisaatiossa, sillä se luo eräänlaisen keinoitekoisen katkokohdan liiketoimintaan, mistä rullaavuuden avulla pyritään toisaalta pääsemään eroon. Johtamiskulttuurin ja ajattelutapojen muutos koettiin tässä keskeiseksi ja myös suureksi muutoksi verrattuna organisaation historian aikana vakiintuneisiin käytäntöihin.

”Ei nykymaailmassa, ennen kuin me ajatellaankin eri tavalla kun kalenterivuosi. Me ei osata vielä ajatella rullaavasti, se ei ole meidän talon kulttuuri, se olis kiva jos näin olisi. Kannattaisi periaatteessa lähteä melkein kirjanpidon ja tilinpäätöksen muuttamisesta, se on meillä se katkokohta. Ennen kuin me osataan henkisesti irrottaa tämä virallinen kirjanpito ja rullaava ennustaminen, niin siinäpä saa kyllä käydä psyykkaamassa porukat aika pitkälle, mä toivoisin että niin kävisi.”

”Niin meillä on toistaseks ollut tilinpäätös, tilikausi on ollut kalenterivuosi, kerran vuodessa rahat on laskettu ja katsottu, onko rahaa jaettavana kellekään vai eikö oo, siitähän on kyse niinku hyvin pitkälti. -- Mutta rehellisyyden nimissä, kyllä me aika paljon tarvitaa johtamiskulttuurin muutoksia siinä, että oma ideologiamme kääntyy, että me ruvetaan semmosia noudattamaan.”

7.3.2 Järjestelmän hyödyt

Suunnitteluprosessin uudistuksessa näkyvin ja konkreettisin ihmisten työhön vaikuttava osa on uuden suunnittelujärjestelmän käyttöönotto. Tämä on myös yksi riski johtamisjärjestelmän muutoksessa. Uusi suunnitteluprosessi vaatii johtamisjärjestelmän muokkaamista, mutta jos uusi suunnitteluprosessi samaistetaan uuteen suunnittelujärjestelmään, ei muutostarvetta ehkä nähdä yhtä kriittiseksi. Uudella tietojärjestelmällä on kuitenkin ensisijainen merkitys uudessa suunnitteluprosessissa. Jotta rullaava suunnittelu toimisi, on johdon käsiteltävä tietoa nopeammin, ja tämä tarkoittaa usein käytännössä uuden ohjelmiston hankkimista ja käyttöönottoa (Myers 2001). Haastateltavat useimmista alueosuuskaupoista näkivät järjestelmän käyttämisen helpottuneen jatkuvasti alun käyttöönoton vaikeuksien jälkeen, ja suunnittelun myös koettiin helpottuneen joiltakin osin.

”No tietysti se alku oli niin vaikeaa ja hankalaa kun olla ja voi, ja jos se tavallaan unohdetaan, niin kyllä Supro nyt, kun siellä alkaa olemaa se tausta-

tieto ja vanhat toteumat hyvin siellä, nii kyllähän se helpottaa näitä suunnittelijoita tosi paljon, kun he voivat suoraan indekseillä laittaa sinne. Ja sitten toinen missä on se suuri muutos, on se koostaminen.”

”Mä olin aikoinaan kun se [Supro] tuli tuossa S-market-ryhmäpäällikkönä, niin kun puhutaan päivittäistavarakaupan suunnittelusta, ja ehkä vanhalla nimellä budjetoinnista, nii kyllä se antoi eväitä. Se helpotti mun mielestä sitä toimintaa, että sinne pysty budjetoimaan sitä myyntiä, katetta, henkilöstötehokkuutta ja katettaki eri spekseillä aika tarkastikin. Että mun mielestä se tavallaan helpotti sitä suunnittelua, ennen pelattiin kuitenkin exceleillä.

Suunnitteluprosessin kehityshankkeiden yhteydessä vanha taulukoihin perustuva systeemi korvataan usein keskitetyillä ohjelmistoratkaisuilla. Kun toisiinsa linkitetyistä Excel-taulukoista ja niiden yhteenkokoamisesta päästään vähitellen eroon, kasvaa budjetointiprosessin tehokkuus. (Fanning 1999) Haastateltavat näkivätkin paljon potentiaali uuden suunnittelujärjestelmän tuomassa suunnittelun automatisoimisessa ja keventymisessä. Automatisoinnista mainittiin muun muassa kulujen vyöryttämiset ja kohdistamiset. Toinen mainittu asia oli parempi synkronointi SOK:n suunnitteluohjeistuksen kanssa.

”-- [järjestelmä] tuottais meille nopeemmin tietoo, automatisoituu tietoo, jota pystyis aidosti seuraamaan kuukausittain, et miltä tää meidän tulevaisuus näyttää, miltä meidän ennuste näyttää.”

”Kyllähän tietyllä tavalla Suprossa joissakin asioissa on jotain hyvääkin jos kattoo, esimerkiksi tiettyjä kustannuseriä sinne suunnitteluun me saadaan automaattisesti meidän tukitoiminnoilta, jolloinka niitä ei tarvitse mieltii. Eli tämmöiset erät kun ketjumaksut tulee nykyisin automaattisesti, ja tietyt yleiskulut ja hallinnolliset velotukset tulee valmiiksi sinne pohjaan.”

”Supron myötä tää on noin teoriassa hyvä ja turvallinen väline, koska se on ikään kuin tällainen järjestelmäpohjainen väline.”

Yleisesti ottaen yhtenäiseen suunnittelujärjestelmään siirtyminen nähtiin kehityksenä ja nykyaikaan kuuluvana. Tähän liittyy muun muassa tiedonvälityksen helpottuminen ja versionhallinnan selkeytyminen. Lisäksi uuden järjestelmän käyttöönotto nähtiin tilaisuutena syventää liiketoiminnan henkilöiden osaamista ja suunnitteluun liittyvien syyseuraussuhteiden parempaa ymmärtämistä.

”No se väline on tietenkin mun mielestä kehittyneempi, että se on kummin yhdessä sovelluksessa, että ei lähetetä mitään exceleitä tai muita. Onhan

se helpottanut käsittääkseni sitä eri versioiden hallintaa, että on se yksi ja sama mihin kaikki päivittävät sen."

"Meillä aika monet [suunnittelijat] on ihan näitä liiketoimintayksiköiden vetäjiä, nii heillä se tietämys siihe omaan liiketoimintaan varmaan kasvaa. Tietysti se on aika vaativakin se suunnittelupohja, mutta sitten kun sen ymmärtää ja osaa, niin se tavallaan avaa sitä heidän omaa liiketoimintaa ihan eri tavalla, kun joutuu miettimään mikä vaikuttaa mihinki ja mitä kustannuksia tulee mistäki ja näin. Nii kyllä siitä on ollu paljonkin hyötyä siitä näkökulmasta."

Järjestelmän nähtiin helpottavan seurantaa ja lisäävän läpinäkyvyyttä. Sen avulla suunnitelmista saadaan todennäköisesti myös täsmällisempiä ja totuudenmukaisempia, sillä mahdollisimman suuri osa kuluista, joihin ei voida itse vaikuttaa, tulevat järjestelmästä.

"Olettaisin ja toivoisin, että se on sitten vielä täsmällisempää, ja päästään täällä ylemmän johdon piirissäkin katsomaan alemmas sinne, että mistä se tulee, ja mitä toimenpiteitä siellä on tehty. Semmoista jämäkkyyttä siihen touhuun, ei vain että 'musta tuntuu, että se menis sitten näin ja näin', vaan että ihan laskettaisiin jo."

"Kyllä se tavallaan silloin, kun se toimii, nii sehän [Supro] tekee varsin mainioita ennusteita, todennäköisesti parempia mitä meidän liiketoimintatuhmiset tekee, koska ne pelaavat joka portaassa pikkasen seiffiä, ja sitten kun tavallaan tulee kolmestasadasta yksiköstä muutama kymppitonni jemmaan, niin se on sitten konsernitasolla äkkiä kaks miljoonaa tai kolme miljoonaa. Nyt toi kone ikään kuin ottaa löysät pois sieltä."

Kaiken kaikkiaan yhtenäistä käsitystä järjestelmän mahdollisuuksista ei vielä ollut. Odotukset järjestelmältä ovat kuitenkin korkealla. Ketjuohjauksessa uusi järjestelmä nähtiin tärkeäksi kehitysaskeleeksi. Esimerkiksi aikaisemmin ketjuohjaus ei ole juuri saanut käyttöönsä alueosuuskauppojen vuoden mittaan tekemiä ennusteita, ja tämän pitäisi korjaantua uuden järjestelmän ansiosta.

"Et miten se toimii esimerkiksi johtamisen välineenä hetken päästä, niin ei ole vielä semmoista käsitystä, mitä kaikkee se voi saada aikaan ja auttaa tässä. Mutta usko on kova totta kai, eihän me muuten tämmöstä projektia tehtäis."

"Kun kaikki osuuskaupat kuitenkin tekee kuluvana vuonna sen kuluvan vuoden loppuvuoden ennustamista, nii tällä hetkellä me ei saada ketjuohjaukseen niitä kuluva vuoden ennusteita sisään millään tavalla missää muodos-

sa. Joinakin vuosina niitä on kysytty erikseen, mutta ei kovinkaan tehokkaasti olla saatu sitä tietoa. Se on yksi tosi iso hyödynnettävyys, mikä siitä pitäisi saada.”

7.3.3 Taktisen ja strategisen suunnittelun kytkentä

Ennustaminen ja lyhyen tähtäimen suunnittelu on tärkeää kytkeä strategiaan ja pidemmän aikavälin tavoitteisiin, sillä yrityksen suunta ja tavoitteet määrittellään strategiassa (Lamoreaux 2011). Strategisen suunnittelun ja taktisen suunnittelun yhteyttä päästiin testaamaan Suprossa ensimmäistä kertaa syksyllä 2012.

”No me ei varsinaisesti olla vielä päästy kokeilemaan sitä, että tänä syksynä päästään kokeilemaan ensimmäistä kertaa niiku oikeen käytännössä. Miten ne tavoitteet sieltä ylhäältä valuu siihen taktiseen suunnitteluun, nähään ekaa kertaa nyt tänä syksynä.”

Haastateltujen mukaan ylhäältäpäin tulevia tavoitteita on toki annettu aikaisemminkin ja niitä on pystytty huomioimaan liiketoiminnan suunnittelussa. Strategian ja taktisen suunnittelun kytkeminen toisiinsa ei olekaan pelkästään välinekysymys, vaan myös johtamiskulttuuriin liittyvä asia. Taktisen suunnitelman ensimmäisen vuoden asettaminen strategiasuunnittelun ensimmäisen vuoden pohjaksi koettiin järkeväksi. Supron strategisen suunnittelun yksinkertaistetusta mallista annettiin kiitosta.

”Strategia-tulospoluista, niistä mun pitää antaa kiitosta Suprolle, elikä siellä oltiin menty nyt tämmösee aika pelkistettyynki malliin, jossa me mentii ne myynti ja tietyt erät.”

Haastatteluissa mainittiin myös, että SOK voisi välittää Supron välityksellä yleiset linjaukset esimerkiksi energiaan, kiinteistöihin ja henkilöstöön liittyvien kulujen yleisestä kehityksestä. Esimerkiksi yleisestä palkkakehityksestä seuraavan viiden vuoden aikana saattaa paras näkemys löytyä SOK:lta, jolloin alueosuuskauppojen keskijohtoon kuuluvien henkilöiden ei tarvitsisi miettiä kehitystä erikseen. Strategian toimeenpanoon ei uudella järjestelmällä nähty vielä olleen vaikutusta. Etenkään ketjuohjaus ei ole vielä hyötynyt siitä, sillä kaikki alueosuuskaupat eivät ole tehneet strategiatulospolkujaan Suproon. Strategisesta ketteryydestä todettiin, että siihen vaikuttaa paljon myös yritys rakenne ja päätöksentekojärjestelmä. Strategian jalkauttamisessa nähtiin hyödylliseksi mahdollinen Supron ja tulokorttien kytkeminen toisiinsa.

”No ehkä tämä voisi tuoda inputtia siihen, tavallaan se voi olla semmoinen laukaiseva tai käynnistävä tekijä strategisten muutosten tekemiseen, mut ei

se sitä ketteryyttä sinänsä varmaan lisää. Siihen vaikuttaa sitten monet muut asiat – yritys rakenne, päätöksentekojärjestelmä ja yleensäkin se yrityskulttuuri.”

”Jos miettii strategian jalkauttamisen kannalta, mä ajattelen täällä nyt tavallaa kentän yksikön johdon näkökulmasta, niin mun mielestä se on juuri tuloskortin ja mittareitten ajatus, että niitten avulla pyritään viestimään meiltä, että jos nämä mittarit saavutetaan, nii silloin ne meidän strategiassa määritellyt tärkeet kilpailuedut tai vahvuudet pitäis toteuta.”

Ketjuohjauksen haastatteluissa huomautettiin, että vaikka liiketoiminta tekisi tiettyjä muutoksia suunnitelmiin, näkyy hankinnan reagointi kentälle vasta tietyn ajan kuluttua. Näin ollen suunnitelmien ohjausvaikutus ylöspäin hankintaan olisikin tehtävä selväksi kaikille osapuolille.

”Kun Suproon syötetään lukuja päivitykseen jatkossa, niin silloin pitää olla ymmärrys mihin ohjausparametreihin pystyy enää vaikuttamaan. Jos mietitään vaikka päivittäistavarakauppaa, että jos sinne päivitetään vaikka nyt tulevalle seuraavalle kolmelle kuukaudelle jotaki ennustetta, vaikka myyntiä, niin se ei tarkoita sitä, että ostot pystyisivät enää reagoimaan niihin. Tämä on sellainen tarkka paikka, että mihin ne päivitettyt luvut sitten siinä toiminnan ohjaamisessa pystyy vaikuttamaan, ettei synny harhaa siitä.”

7.3.4 Liiketoiminnan ajureilla suunnittelu ja liiketoimintalähtöisyys

Ennusteiden keskittyminen liiketoiminnan tärkeimpiin ajureihin edistää ennusteiden nopeampaa ja parempaa hyödyntämistä. Apanaschikin (2007) mukaan tämä jättää suunnitteleville henkilöille enemmän aikaa arvoa lisäävälle analyysille ja näkemyksen luomiselle. Myös haastateltavat totesivat, että suunnittelun pitäisi olla mahdollisimman liiketoimintalähtöistä. Kirjallisuuden mukaan tehokas ja pitkällä tähtäimellä menestyksenkäs taloudellinen suunnittelu perustuukin arvon tuomiseen liiketoimintayksiköille (Apanaschik 2007). Sama seikka mainittiin myös haastatteluissa, joissa painotettiin liiketoimintalähtöisyyden merkitystä.

”Mahdollisimman liiketoimintalähtöinen. Suunnitteluajurit ja logiikat pitää olla mahdollisimman lähellä sitä liiketoimintalogiikkaa ja niitä tekijöitä, mihin voidaan oikeesti vaikuttaa.”

”On erilaisia paineita, on itse operatiivisen toiminnan johtajat, joilla on tietty odotukset tähän asiaan, sitten on tämmönen hallinnon ja juridiikan nä-

kökulma, sitten on taloushallinnon näkökulma. Mutta kenen ehdoilla tätä eletään tätä hommaa? Onko tässä vähän käynyt liikaa niin, että eletään ikään kuin perinteisen taloushallinnon ehdoin, ajatella asiaa liian teoreettisesti, kun sen pitäis kuitenkin liiketoiminnasta lähteä, jossa se hyöty pitää pystyä mittaamaan ulos tästä asiasta.”

Liiketoiminnan keskeisillä ajureilla suunnittelu on lähtökohtana suunnittelun keventymiselle ja niin sanotun hienosäätökulttuurin syntymiselle. Haastatteluissa nähtiin myös, että huolellisesti valittujen ajurien kautta pystytään helpommin keskittymään oleellisiin asioihin.

”Tavallaa tämä ajatusmalli pitäisi muuttaa siihen, että vaikka joka kuukausi tuloksen valmistuttua muutettaisiin niitä viittä parametria ja kone kertoisi loput. Se kertoisi sen uuden tuleman, ja sitten voidaan katsoa, että ollaanko tyytyväisiä siihen, vai pitääkö tehdä jotain radikaalimpaa muutosta.”

”Päällimmäinen ero liiketoiminnan suunnittelun osalta on, että me ollaan ehkä entistä enemmän keskitytty niihin olennaisiin asioihin, eli myyntiin, katteeseen, henkilöstön tehokkuuteen ja työtuntien käyttöön.”

Kirjallisuuden perusteella on oleellista, että liiketoiminnan johtajat suunnittelevat niitä asioita, joihin heillä on todellisuudessa vaikutusvaltaa. Myös haastatteluissa mainittiin, että uusi järjestelmä keskittää suunnittelua tämänlaisiin asioihin, mikä on hyvä asia.

”Se mikä mun mielestä on tärkeä tai hyvä, on että ihmiset keskittyvät suunnittelemaan niitä asioita mihin he pystyvät itse vaikuttamaan, ja myös heidän tavoitteensa perustuvat niihin asioihin.”

”Meidän pitäisi pystyä ikään kuin pelkistämään sitä Supron käyttöä, että mihin asioihin ihminen voi vaikuttaa ja mitkä tulee automaattisesti ennusteen pohjaksi, onko se sitte myynti tai työtunnit tai kate tai hävikki. Pitäisi löytää noin viisi asiaa, joita yritetään ennustaa ja sitten kone kertoo tavallaan, että jos näitä parametreja muutat, nii todennäköisesti tämän näköinen se lopputulos on.”

7.3.5 Suunnittelun keventyminen

Keveys ja nopeus ovat rullaavassa suunnittelussa jopa elinehtoja (Bunce 2007). Ennustamisen ja suunnittelun kehitysprojekteissa onkin tyypillisesti haluttu pienentää yksityiskohtaisuuden määrää verrattuna tilinpäätökseen (Fanning 2000). S-ryhmässä suunnitteluprosessin keventymistä on pyritty saavuttamaan järjestelmän automaation avulla, mutta myös suunniteltavien kohtien määrää vähentämällä ja vastaavasti ajuripohjaisuut-

ta lisäämällä. Monissa yrityksissä saatetaan edelleen ajatella, että yksityiskohtaiset taloudelliset kannanotot kuvastavat parempaa tarkkuutta. Vähemmän tietoa voi kuitenkin tarkoittaa enemmän merkityksellistä tietoa, jos liiketoiminnan näkymien raportointi rajoitetaan yläriveihin. (Akten et al. 2009) Yksityiskohtaisuuden määrän merkitystä pohdittiin myös haastatteluissa.

"No se on vähä kakspiippunen homma, tietyllä tavalla niistä yksityiskohdista pitää lähteä liikkeelle, mutta mitä ylempänä organisaatiossa ollaan, nii sitä karkeampi tieto ikään kuin riittää, jos siihen voi luottaa. -- Mutta mitä alempana organisaatiossa ollaan nii sitä yksityiskohtaisempia tavoitteita ja tietoja pitää olla, kun sitä toimintaa johdetaan, ja jos me viedään se vaan niinku karkeelle tasolle, niin me hukataan. Yrityksen päätöksentekoprosessin ja taloudenhallinnon osalta ei varmasti menetetä mitään, mut me menetetään sitten se kytkös siihen arkiseen johtamiseen. Sitten äkkiä se vois johtaa siihen, että täällä liiketoiminnassa ruvetaan sitten asettelemaa varjotavoitteita, ja sitten me ollaa ihan mettässä."

Suunnitteluprosessi on haastattelujen perusteella saattanut keventyä osan kohdalla, kun taas esimerkiksi tukitoiminnoissa työmäärä on lisääntynyt. Suunnittelun katsottiin helpottuvan ajan kuluessa kokemuksen ja osaamisen lisääntyessä.

"Prosessia hallinnoivien työmäärä on lisääntynyt, koska suunnittelukierroksia on useammin, ja asioita tehdään tavallaan keskitetysti."

"Sitä on ehkä vähän vaikee vielä sanoo silleen tarkasti, mut on se prosessi nyt ainakin kevyempi. Voi mennä sinne Suproon ja päivittää niitä, eikä tarvitse lähetellä exceleitä sinne tänne. Sanotaan näin, että se on helpottanu sitä, kun se prosessi on helpommin hallittavissa. Kyllä ne ennusteet on myös varmaan tarkempia, kun niitä tehdään säännönmukaisesti koko ajan, ja tulee sitä osaamista, näkemys kehittyä myynnin muuttumisesta ja niin edelleen."

Kehityksen suunta toivottiin olevan yhä automaattisemmassa prosessissa ja hienosäätökulttuurissa. Tämä on myös kirjallisuuden perusteella parhaita käytäntöjä noudatteleva kehityssuunta (Apanaschik 2007). Uusi suunnittelujärjestelmä päivittää automaattisesti ennusteita kuukausittain toteuman pohjalta. Johtajien tehtäväksi jäisi tällöin ensisijaisesti ennusteen tarkasteleminen suhteessa strategiaan ja toimenpiteistä päättäminen, mikäli ennusteet uhkaavat jäädä tavoitteista.

"Jos se ikään kuin menisi semmoseksi automatisoiduksi prosessiksi, joka tuottais sitä ennustetta, jolloin periaatteessa toimipaikat, joilla ei oo mitää muutoksia, mitää remontteja eikä kilpailutilannemuutoksia, nii nehän voisi-

vat vaan seurata ja tsekata et 'okei, toi näyttää, että menee business as usual, ei tarte tehdä mitään.'"

"Tällöin tavallaan saattaisi olla, että se budjetointiin käytettävä työaika vähenisi dramaattisesti, että vaikka sitä tehtäski useemman kerran vuoden varrella, nii se olisi ehkä enempi sellasta päältä kattomista ja korkeintaan jonkun asian viilaamista, kun nyt ikään kuin lähdetään aina tyhjältä pöydältä. Onhan Supro tuonut jo nyt sen, että ei tarvitse aina lähteä tyhjältä pöydältä, et siellä on se historia, ja siellä on valmiit ennusteet."

7.3.6 Yhtenäistämisen edut

Suunnitteluprosessin yhtenäistäminen S-ryhmässä nähtiin hyväksi asiaksi. Hyviksi puoliksi katsottiin muun muassa kokonaistehokkuuden lisääntyminen, vertailukelpoisuuden lisääntyminen ja suunnitteluun liittyvän kommunikaation helpottuminen. Lisäksi hyväksi koettiin uusimpien ennusteiden ja suunnitelmien löytäminen samasta paikasta sekä historiatiedon kerääminen yhteen keskitettyyn järjestelmään.

"Kyllähän tämä yhteinen suunnittelujärjestelmä antaa semmoista kokonaistehokkuutta kaikille ja osumisen tarkkuutta, että siellä parametrit siltä osin menisi oikein, mitkä tavallaan on jonkun hallinoitavana siellä."

"Kun käydään S-ryhmässä keskustelua siitä, että minkälaisia tavoitteita on ja miten niitä seurataan, niin totta kai se on pelkästään hyvä asia, että päättäis yhtenäisiin välineisiin, ja kaikki käyttäisivät niitä ja käytettäis samalla tavalla niitä."

Järjestelmän toivottiin myös edistävän vertailua eri yksikköjen välillä (benchmarking) ja sallitulla tarkkuudella myös eri alueosuuskauppojen välillä.

"-- benchmarkausnäkökulma, että voidaan samanlaisia yksiköitä tai ketjuja verrata keskenään, tunnuslukuja, ja hakea sitä kautta tavallaan oppia. -- Se olisi tällainen tietopankki tietyllä tavalla, mikä on aina ajantasalla. Kun nyt tehdään mitä ihmeellisimpiä selvityksiä sitten ohi, että 'mitä meinaatte tehdä ja mitä ette tee,' ja eri osapuolet kyselevät näitä asioita."

Alueosuuskaupoissa ymmärrettiin myös tarve yhtenäiselle suunnittelujärjestelmälle SOK:n näkökulmasta.

"Nii totta kai se [yhtenäinen prosessi ja järjestelmä] olisi etu. Ongelmahan on ollut, kun kaikilla on ollut erilaisia virityksiä, ja sitten on ollut erilaisia

excel-sovelluksia sun muita. Että kyllä mä ymmärrän sen tuskan siellä SOK:n päässä, kun siellä pitäisi S-ryhmätasoista raportointia tehdä, ja jos kaikilta tulee vähän mitä sattuu, millä moodilla sattuu.”

”Keskitetty järjestelmä S-ryhmätasolla kuitenkin, niin onhan se varmasti järkevä. Mä oon ollu siellä taloushallinnossa laskentapäällikkönä, että kyllä mä tiedän, mitä se siellä tarkoittaa, kun niitä miljoonia Excel-taulukkoja kootaan yhteen ja tehdään yhteenvetoja, niin se työllistää jossain muualla. Keskitetyssä järjestelmässä pystytään keskitetysti tekemään juttuja, ja ne on kaikille samat, että ei jokaisen tarvitse jotain asiaa miettiä erikseen sitte.”

Kokonaiskuvan saamista koko S-ryhmän suunnittelusta uuden suunnitteluprosessin nähtiin edistävän.

”Jos mietitään arvoketjujen johtamista, että saadaan poikkileikkaus koko S-ryhmästä, niin tavallaan se informaatio siitä arvoketjusta taaksepäin tonne hankintaan ja logistiikkaan on tärkeitä. Mutta myös se, että nähdään mihin suuntaan joku ketju, vaikka S-market Suomessa, on menossa. Tai mihin vaikkapa joku ravintolakonsepti on menossa. Jos nähdään, että joku ravintolaketju alkaa heikkenemään, niin voidaan reagoida siihen ketjuohjauksen tasolla. Tavallaan saadaan poikkileikkaus koko S-ryhmästä, mikä tukee sitten tätä ketjukonseptien johtamista, ja siten myös tätä koko arvoketjua.”

”No se on juuri tuo läpinäkyvyys, tietojen saaminen on ajantasasta, nii se hän on tärkeitä. Nyt me tehdään paljon vielä silleen, että pyydetään kirjallisesti Excel-taulukoilla ja manuaalisesti niitä tietoja. Ja sitten se, että kyllä siinä ainaki pystyy syöttämään ne parametrit ja tasot, joilla halutaan ohjata alueosuuskauppoja, vaikka siellä tehdäänki se omasuunnittelu sitten.”

Yleisesti ottaen yhtenäisen järjestelmän nähtiin tuovan uskottavuutta koko S-ryhmän ennustamiseen ja talouden seurantaan.

”Uskottavuus ennustamiselle ja talouden seurannalle niin, sitä mää haen tässä lyhyellä aikajänteellä edelleenki.”

7.4 Muita haastatteluissa esiin tulleita asioita

7.4.1 Suunnittelujärjestelmän käytettävyys

Suunnitteluprosessin uudistamisen yhteydessä käyttöönotettu suunnittelujärjestelmä ja sen käytettävyys on puhuttanut S-ryhmässä paljon. Erityisesti ensimmäisten vuosien

aikana käytön opetteluun on kulunut eri alueosuuskaupoissa paljon aikaa. Kun taustatiedot on syötetty järjestelmään, on järjestelmän käyttö tuntunut helpommalta kokemuksen kerryttyä.

"Kyllä tässä pari ensimmäistä vuotta on mennyt enemmän harjoittellessa teknisiä asioita ja sen käyttöä. Ei ole ehkä osattu sitten käyttää oikeen, tai sitten se Supro ei ole suunniteltu ihan sillä tavalla, kun se olisi järkevää käyttää. Se on sitten luonut tämmöstä tekemisen tuskaa siihen asiaan."

"No Supron myötä ainaki tuntuu, että meillä ihan yksinkertaisesti suunnittelu on hankaloitunut aika paljon. Se [suunnittelu] työllistää enemmän tällä hetkellä mitä aikasemmin ja on monimutkasempaa. Se on ihan niiku semmone pelkistetty vastaus."

Haastatteluissa korostettiin, että järjestelmän helppokäyttöisyys ja looginen yksinkertaisuus ovat keskeisiä tekijöitä suunnittelussa. Liiketoiminnan on pystyttävä sujuvasti suunnittelemaan ja ennustamaan järjestelmän avulla. Haastateltavat näkivät, että hyöty operatiiviselle johtamiselle voidaan saavuttaa aikanaan suunnittelutyökalun käytettävyyttä parantamalla.

"Helppokäyttöisyys, siinä ei ole mitään muuta. -- Jos se menee tämmöiseksi liian työlääksi, niin ei sitä kukaan tee, tai sitten se tehdään vasemmalla kädellä, eikä sillä ole silloin mitään merkitystä sen reaalielämän kans sitten. Täytyy nyt toivoa, että järjestelmä kehittyy niin hyväksi, että siitä saataisiin oikeasti kunnon työkalu."

"-- kyllä sujuvuus, nopeus ja yksinkertaisuus, että suunnittelu olisi helppoa ja vaivatonta. Jos aattelee tuota meidänki liiketoimintaa, niin sen [suunnittelujärjestelmän] pitäisi kuitenkin olla sillä tavalla sivuosassa, että se on niinku seurannan väline ja suunnittelun väline, mutta että se ei sais viedä niin paljon aikaa. Johtajien ja päälliköiden pitää kuitenkin ehtiä keskittyä siihen asiakaspalveluun ja sen liiketoiminnan pyörittämiseen."

Tuloskorttien ja suunnittelujärjestelmän parempi kytkeminen toisiinsa nähtiin myös mahdollisuutena operatiivisen johtamisen parantamisessa. Haastatteluissa todettiin kuitenkin, että jotta tuloskortit ja rullaavuus vaikuttaisivat tehokkaammin esimerkiksi tavoiteasetantaan, pitäisi päivitetyt suunnitelmat saada helposti raportoitua, jolloin niitä voitaisiin käydä esimiehen kanssa läpi. Tämä vaatisi järjestelmän käytettävyydeltä helppoutta ja selkeyttä. Haastatteluissa mainittiin myös, että operatiivista johtoa tai keskijohtoa hyödyttäisi järjestelmän käytössä selkeä, eitekninen ohjeistus.

"Mun mielestä Supro-käyttäjän kannalta myös ohjeistuksen pitäisi olla semmonen hyvin ei-tekninen, jossa olisi hyvin selkeesti kerrottu, mistä mikäkin tunnusluku lasketaan. Teknisesti se voisi olla esimerkiksi ratkaistuna siten, että kun sä meet osoittimella sen tietyn rivin kohdalle, niin sieltä saisi vaikka ponnahdusikkunan tai jonkun, mikä kertoisi selkeästi, että lasketaan verollisesta myynnistä vaikka."

Ketjuohjauksessa järjestelmän siirtymävaiheen kankeudet ovat tuottaneet ylimääräistä työtä. Tällä hetkellä vuosisuunnittelu joudutaan tekemään erikseen Suproa käyttäville ja niille, jotka eivät käytä, mikä on tarkoittanut kaksinkertaista työmäärää. Ketjuohjauksessa todettiin, että vaillinnaisella tiedolla ei tee vielä mitään, vaan kaikkien alueosuuskauppojen on käytettävä järjestelmää yhtenäisellä tavalla. Vuoden 2013 alusta kaikkien osuuskauppojen pitäisi kuitenkin siirtyä viimeistään käyttämään järjestelmää.

"No sanotaan näin, että meillä on ollut ongelmana, että koko osuuskaupakenttä ei ole käyttänyt Suproa, vaan muutama osuuskauppa on tehnyt omilla exceleillään kaikki vuosisuunnittelut ja strategiapolut ja muut. Kun ne ovat isoja osuuskauppoja, jotka sieltä on puuttunut, niin jos sieltä kaksi osuuskauppaa puuttuu, niin me ei tehdä sillä tiedolla oikeesti yhtään mitään."

7.4.2 Vertailu vastaaviin yksiköihin ja simulointi

Vertailu (*benchmarking*) toisiin vastaavankokoisiin yksiköihin tai alueosuuskauppoihin oli haastatteluissa yksi esiin noussut idea. Tätä varten voisi sallia esimerkiksi sopivien raporttien ajamisen muista alueosuuskaupoista.

"Tietenki jos siellä pystyisi vielä benchmarkaa. Eihän koskaan siis pääse kattamaan koko suunnittelua, mutta vähän niinku keskiarvoja mitä vaikka suunniteltu myynnin kehitys keskimäärin on muissa osuuskaupoissa tai liikeideoissa, niin sehän voisi antaa siihen suunnitteluunkin vähän näkökulmaa. Tietenkään ei tarkkoja lukuja pääse koskaan, kun nämä ovat itsenäisiä yrityksiä, mutta tavallaan jos indeksiä pääsisi katsomaan, että hetkinen, mitenäs valtakunnassa nähdään myynnin kehitys käyttötavarakaupan osalta ensi vuonna. Se voisi olla ihan mielenkiintoinen."

Simulointi nostettiin useassa eri haastattelussa toivomuslistalle, ja katsottiin, että se voisi sopia hyvin uuden järjestelmän yhteyteen. Simuloinnista ajateltiin olevan hyötyä sekä ylemmässä johdossa, mutta myös esimerkiksi yksittäisille toimipaikoille. Osittain uuden suunnittelujärjestelmän takia alueosuuskaupat ovat saattaneet lopettaa erilaisten simulointityökalujen tarjoamisen. Ketjuohjauksessa mainittiin, että alueosuuskauppojen te-

kemät simuloinnit tai skenaariot hyödyttäisivät ketjuohjauksessa suunnitelmien laatimista.

"Esimerkiksi toimitusjohtajatasen simulointi, että toimistojohtaja voisi tehdä sitä omaa verkostosuunnittelua karkeella tasolla tai muuten. Se on paljon yksinkertaisempaa tehdä PowerPointilla."

"Mun mielestä pitäisi helposti pystyä myös simuloimaan sitä, että jos meidän myynti lähtee menemään loppuvuonna tai seuraavat kaksitoista kuukautta meneekin näin, niin mitä se tarkoittaa käytännössä."

"Me ei saada enää sitä [simulointi-Excel-taulukkoa], eli sehän tuli meidän osuuskaupan taloushallinnolta aina, kun kirjanpidossa kuukauden tulos valmistui, jolloin se ajettii sinne ohjelmiin ja jokainen osuuskaupan esimies tai ryhmäpäällikkö sai sen ennusteen. Tällä hetkellä meillä ei oo oikeen tämmöstä, se on mun mielestä selkee puute."

"Tossa aattelin, että semmonen että pystyis simuloimaan ja kokeilemaan asioita helpommin, niin se olisi niinku hirveen kiva, ja itse asiassa hyväkin."

7.4.3 Palautteen kerääminen

Haastatteluissa katsottiin, että palautteen ja kehityskohtien kerääminen alueosuuskaupoista voisi olla systemaattisempaa, ja siihen liittyvä kommunikaatio järjestelmällisempää ja säännöllisempää.

"-- siihen mitä palautetta alueosuuskaupasta annetaan Supro-järjestelmästä, niin isoa aktiivisuutta SOK:n toimesta, että suhtautuisi ajatuksella niihin asioihin ja perehtyisi niihin asioihin, mihin ne palautteet liittyvät ja lähtisivät aktiivisesti kehittää ja hakemaan eri alueosuuskaupoista ne kokemukset ja ja tärkeet asiat. Tällä hetkellä tuntuu välillä, että kun me tehdään isoja listauksia kehitysehdotuksista, että ne kaikki vaan dumpataan alas ja ilmoitetaan, että ei onnistu, ja monesti tuntuu että ei välttämättä edes ymmärretä, mistä siinä on kyse. Että semmoista aktiivista opettelua ja asioiden ymmärtämistä, miten tämä arki oikeasti menee ja miten päästä lähemmäksi liiketoimintaa ja ymmärtää tätä suunnittelua täällä kentällä."

Monet haastateltavat olivatkin tyytyväisiä siihen, että tämän tutkimuksen tiimoilta haastateltiin käyttäjäkuntaa eri alueosuuskaupoista ja organisaatioitasoilta.

"No tuota mä oon hirveen tyytyväinen, että tämmönen projekti on käynnistetty, ja tavallaan SOK siellä, joka näistä päättää on kiinnostunut kuulemaan kentältä sitä palautetta, ja tuota ihan niinko vähän eri näkökulmista-kin sitten, ettei pelkästään ylintä johtoo ja näin, että vähän niinko täältä käyttäjäkunnastaki. Mun mielestä tää on hirveen hyvä asia ja mä toivon, että toi järjestelmä kehittyy ja varmasti kehittyy uskon näin."

8 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tämä työ perustuu sekä kirjallisuustutkimukseen että empiirisiin haastatteluihin. Teoreettisen viitekehyksen hahmottaminen oli aluksi haaste, sillä johtamisjärjestelmien (*management system*) tutkimuksessa keskeisessä osassa oleva johdon ohjausjärjestelmien (*management control system*) tutkimus jäi aluksi havaitsematta. Lisäksi rullaavien konseptien termistöä käytetään kirjallisuudessa hyvin vaihtelevasti. Artikkelihaun (liite 1) kautta löydetty kirjallisuus kuitenkin tuotti kattavan ja hedelmällisen aineiston kirjallisuustutkimuksen perustaksi. Esimerkiksi rullaavan suunnittelun ominaispiirteistä ja sen kytköksistä johtamisjärjestelmään pystyttiin rakentamaan selkeä ja informatiivinen kokonaisuus.

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan muun muassa kyseenalaistamalla tutkimusprosessin luotettavuutta. Voidaankin pyrkiä arvioimaan, onko tutkimus metodikaltaan luotettava ja tarkoituksenmukainen sekä saadut tulokset uusia ja arvokkaita. S-ryhmässä SOK tuottaa palveluita alueosuuskauppojen käytettäväksi, rullaavan suunnittelujärjestelmän ollessa tästä yksi esimerkki. Näin ollen alueosuuskauppojen liiketoiminnan johtajat ovat järjestelmän merkittävin käyttäjäryhmä. Toisaalta järjestelmän käyttöä sanelee koko S-ryhmän tasolla määritelty yhteinen suunnitteluprosessi. Haastattelut koettiin sopivaksi keinoksi kerätä rikas aineisto liittyen käsityksiin ja näkemyksiin rullaavan suunnittelun käyttöönotosta. Haastatteluiden aikana oli myös mahdollista tarkkailla, ymmärtääkö haastateltavat aiheeseen liittyvät termit samalla tavalla kuin haastattelija.

Haastatteluissa pyrittiin neutraaliuteen, jotta haastateltavan suhtautuminen aiheeseen tulisi esille vääristymättä. Tämän työn tapauksessa tutkija oli lähtökohtaisesti organisaation ulkopuolinen henkilö ja haastattelutilanteissa vaikuttikin siltä, että haastateltavat toivat mielipiteensä kainostelematta julki. Haastattelut nauhoitettiin, dokumentointiin ja litteroitiin, jotta aineistosta saataisiin mahdollisimman paljon irti, eikä arvokasta näkemystä jäisi hyödyntämättä.

Koska varsinaiseen rullaavuuteen ei vielä ollut siirrytty haastatteluiden tekemisen aikaan, ei kokemuksia saatu kerättyä näiltä osin. Haastateltavien näkemys kuitenkin vahvistaa osaltaan kirjallisuustutkimuksen tuloksia. Osittain tämän tutkimuksen tulokset vahvistuvat vasta tulevaisuudessa, kun nähdään mitkä asiat osoittautuvat ratkaisevaksi käyttöönotossa ja millä tavoin johtamisjärjestelmä tulee muuttumaan.

9 Synteesi ja johtopäätökset

Tässä diplomityössä tutkittiin, miten edistettäisiin parhaalla mahdollisella tavalla yhte-näisen, rullaavan suunnitteluprosessin toteutumista S-ryhmässä. Työn aihetta mietittäessä todettiin, että rullaavan suunnittelun käyttöönotto tulee tietyiltä osin vaatimaan muutoksia johtamisjärjestelmään, minkä voidaan sanoa tutkimuksen perusteella pitävän paikkansa. Tutkimuksessa pyrittiin ymmärtämään aihetta ja löytämään vastauksia tutkimusongelmaan liittyen sekä kirjallisuuden että empiirisen tutkimuksen avulla. Vaikka rullaavalla suunnittelulla saavutetaan osittain sama tulos kuin budjetoinnilla – ennusteiden pohjalta muodostettava taloudellinen suunnitelma tietyille aikavälille – voidaan prosessia eroavaisuuksien korostamiseksi hyvin kutsua rullaavaksi suunnitteluksi rullaavan budjetoinnin sijaan. Uusi suunnitteluprosessi yhdessä uuden suunnittelujärjestelmän kanssa kehittääkin suunnittelua monin eri tavoin.

Tutkimuksen teoreettista pohjaa varten selvitettiin rullaavan suunnittelun ominaispiirteitä ja sitä, millä tavoin rullaava suunnittelu mahdollisesti muuttaa yrityksen toimintaa. Kirjallisuuden perusteella rullaavaan suunnitteluprosessiin kuuluu tyypillisesti sekä rullaava ennustaminen että rullaava suunnittelu. Ennusteet valmistuvat yleisesti toteumatietoa hyödyntävien ennustemallien avulla. Lisäksi ennusteet toimivat edelleen suunnitelmien pohjana, mutta ennen suunnitelmien vahvistamista tarkistetaan ovatko suunnitelmat tavoitteellisessa mielessä riittäviä. S-ryhmässä tätä tapahtumaa kutsutaan ”sykliskarppaukseksi”. S-ryhmässä suunnitteluhorisontin pituus on 21 kuukautta. Oleellista on, että suunnitteluhorisontti jatkuu kuluvan tilikauden päättymisen jälkeiselle ajalle. Rullaavuudella terminä tarkoitetaan suunnitteluhorisontin jatkamista aina ennusteiden päivittyessä, jolloin suunnittelukauden pituus säilyy vakiona. Tiivistettynä, rullaavassa suunnittelussa ennuste- ja suunnitteluhorisontti on tavanomaista pidempi ja suunnittelutiheys suurempi. Kirjallisuuden perusteella kohdeyrityksen rullaavan suunnitteluprosessin voidaan sanoa noudattelevan alan parhaita käytänteitä.

Rullaaviin konsepteihin liittyy kirjallisuuden perusteella oleellisesti myös yksityiskoh-taisuuden määrän pieneneminen ja liiketoiminnan keskeisiin ajureihin keskittyminen. Yksityiskohtaisuuden pudottaminen on osittain käytännön realiteetti, sillä ennustamista ja suunnittelua tehdään useammin. Toisaalta se auttaa kohdistamaan huomion oleellisiin asioihin, joita ovat esimerkiksi liiketoiminnan keskeiset ajurit. Näiden avulla pyritään tuomaan liiketoimintalähtöisyyttä suunnitteluun korostamalla tulevaisuuden näkyymiin vaikuttavat keskeiset ajurit. Rullaavaa suunnittelu pohjaa vahvasti uusia teknologioita hyödyntäviin suunnittelujärjestelmiin. Niiden avulla on mahdollista yhtenäistää suunnit-telukäytäntöjä organisaatiossa, automatisoida suunnittelua ja helpottaa tiedon konsoli-dointia. Ne ovatkin käytännössä edellytys sille, että suunnittelua on mahdollista tehdä useampia kertoja vuodessa.

Käytännössä rullaava suunnittelu kehittää monin tavoin perinteistä budjetointiprosessia. Rullaavan suunnittelun yksi tärkeimmistä eduista syntyy ennusteiden ja suunnitelmien säännöllisestä tarkastelusta. Toinen merkittävä etu on suunnittelun keventyminen, joka perustuu työn jakamiselle pitkin vuotta sekä suunnittelujärjestelmän automaatioon. Suunnittelujärjestelmä luo automaattisesti kuukausittaisen toteuman ja ennustemallin perusteella 21 kuukauden liukuvaa ennustetta. Periaatteessa, jos mitään tavallisuudesta poikkeavaa ei liiketoimintaympäristössä tapahdu, järjestelmän automaattisesti luoman ennusteen pitäisi toimia sellaisenaan taloudellisena suunnitelmana, jolloin esimerkiksi budjetoinnin kaltainen vuosittainen rutistus jää kokonaan pois. Suunnittelun pitäisi keventyä myös vähentämällä suunnittelun yksityiskohtaisuutta, mihin liittyy oleellisesti liiketoiminnan keskeisten ajurien hyödyntäminen ennustamisen ja suunnittelun lähtökohtana. Tämän pitäisi tuoda konkreettisuutta ja liiketoimintalähtöisyyttä suunnitteluun operatiivisella tasolla, kun ymmärrettävien parametrien (esimerkiksi myynti, henkilöstön lukumäärä tai käytetyt työtunnit) säätämisen kautta voidaan nähdä vaikutukset liiketoiminnan kehittymiselle. Kolmas etu on toteuman ja ennusteen useammin tapahtuva tarkastelu suhteessa strategisiin tavoitetasoihin, minkä pitäisi antaa työkaluja strategian toteutumisen seurantaan, tai vaihtoehtoisesti strategian päivittämiseen tarpeen tullen. Tämä luo myös tiukemman kytköksen strategisten ja taktisten suunnitelmien välille.

Rullaava suunnittelu vaatii uudenlaisen ajattelumallin omaksumista. Perinteinen budjetointi on aikaisemmin sitonut suunnittelun tilikauteen ja kalenterivuoteen. Rullaavaan suunnittelun yksi tärkeimmistä oivalluksista on poistaa tämä kytkös, jolloin pitkäaikaisia suunnitelmia on mahdollista muuttaa esimerkiksi kesken tilikauden, ilman keinotehoisten rajojen asettamia esteitä (Apanaschik 2007). Myös haastatteluissa mainittiin poikkeukset, että rullaava suunnitteluprosessi tulee toimiakseen vaatimaan johtamiskulttuurin ja ajattelutapojen muutoksia. Käytännössä tämä tarkoittaa myös johtamisjärjestelmän muutosta. Millä tavalla johtamisjärjestelmää tulee sitten muuttaa, jotta se tulisi parhaalla mahdollisella tavalla rullaavaa suunnitteluprosessia? Kysymys on haastava, minkä osoittaa myös se, että haastateltavat eivät yleisesti ottaen osanneet kuvailla kovin tarkasti, millaisia vaikutuksia rullaavalla suunnittelulla tulee olemaan johtamisjärjestelmään. Toisaalta näkökulmaa ei ole käsitelty kirjallisuudessa laajalti, vaikka se ansaitsisi enemmän huomiota.

Yrityksen johtamisjärjestelmä on laaja kokonaisuus, jonka eri komponentit vaikuttavat toisiinsa. Suunnitteluun liittyy läheisesti esimerkiksi tavoiteasetanta, seuranta ja palkitseminen. Perinteisellä budjetoinnilla on pitkä historia, ja ajan myötä se onkin integrointunut tiukasti johtamisjärjestelmään. Tämä on yksi keskeisistä syistä, miksi rullaavaan suunnittelun vaikutuksia on hankala hahmottaa. Rullaava suunnittelu toimii yhtenä johtamisjärjestelmän komponenttina ja toisaalta johdon ohjausjärjestelmänä, ja kytkökset suhteessa muuhun johdon ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen on tärkeä olla selvitettyinä. Vaikutuksia johtamisjärjestelmään on mahdollista tarkastella myös systeemiajatte-

lun kautta. Johtamisjärjestelmä voidaan nähdä kokonaisuutena, ja systeemiajattelun avulla voidaan pyrkiä ymmärtämään, miten systeemin osaset ja näiden väliset vuorovaikutussuhteet vaikuttavat kokonaisuuden käyttäytymiseen. Jos rullaavan suunnittelun on tarkoitus korvata budjetointi, on budjetoinnin eri kytkökset johtamisjärjestelmän komponentteihin ratkaistava yksi kerrallaan, ja osoitettava prosessit ja käytännöt, joilla vastaavat kytkökset toteutuvat uudessa suunnitteluprosessissa.

SOK seuraa suunnittelua kokonaisuuksien näkökulmasta. Tällöin uuden suunnitteluprosessin suurimmat hyödyt perustuvat yhteisen suunnittelujärjestelmän käyttöönottoon, S-ryhmätason johtamisen helpottumiseen liiketoiminnoittain, suunnittelutarkkuuden parantumiseen suunnittelutiheyden kasvaessa, ja toisaalta suunnitteluprosessin yhtenäistämiseen, esimerkiksi aikataulujen yhtenäistymisen kautta. Pitkällä aikavälillä yhtenäisen suunnitteluprosessin avulla voidaan varmistaa S-ryhmän eri alueosuuskauppojen suunnittelukäytäntöjen tehokkuus, ja parantaa näin reagoitokykyä koko ryhmän tasolla. Yhtenäinen suunnitteluprosessi edistää myös kokonaistaloudellisuutta ja siten asiakkaiden etua.

S-ryhmän organisaatorakenteesta johtuen suunnitteluprosessien yhtenäistäminen on yksi tärkeimmistä tehokkuuden lähteistä. Koko kehittämisprojektin lähtökohta onkin uusi suunnitteluprosessi, jonka tulisi olla erityisen selkeästi määritelty, jotta se saataisiin vietyä yhtenäisenä kaikkiin 20 alueosuuskauppaan. Yhtenäistä rytmiä tukee SOK:lta ja ketjuohjaukselta saatavat ohjeet kaikille tiedossa olevan aikataulun mukaisesti. Lisäksi yhteisesti noudatetut pelisäännöt järjestelmän käytöstä ovat tärkeitä, sillä ketjuohjaus ei saa maksimaalista hyötyä järjestelmästä, mikäli kaikki eivät sitä yhtenäisesti käytä. Käytettävyyys ja liiketoimintalähtöisyys ovat tässä olennaisia tekijöitä, jotta liiketoiminnan johtajat suunnittelisivat ja tekisivät skenaarioita nimenomaan Suprolla, eikä muilla järjestelmillä. Tällöin SOK saa mahdollisimman paljon informaatiota ohjaustoimenpiteiden suunnittelun avuksi.

Tavoitteena on ryhmän reagoitokyvyn parantuminen ja ohjaamisen tehostaminen. Tämän mahdollistavat rullaavuus ja ennusteiden säännöllinen tarkastelu. Myös tavoitteellisten suunnitelmien päivittäminen useammin mahdollistuu ja sitä tehdäänkin toimialan luontaisen syklin mukaisesti. Kuitenkin jotta asetettaviin tavoitteisiin pyritäisiin motivoituneella tavalla, on palkitsemisen suhde rullaaviin tavoitteellisiin suunnitelmiin oltava selvillä. Myös tulokorteilla pidetään silmällä eri tavoitteiden toteutumista. Tulokorttien kytkeminen saumattomasti suunnittelujärjestelmään käyttämällä yhdenmukaisia ja toisiaan tukevia mittareita sekä tulokorteissa että rullaavassa suunnittelussa tuli ilmi useimmissa haastatteluissa.

9.1 Suositukset rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönoton edistämiseksi

Seuraavat suositukset perustuvat tämän työn tuloksiin, ja kiteyttävät kirjallisuudessa ja erityisesti haastatteluissa esiin tulleet huomiot. Suurelta osin lueteltuja seikkoja on mietitty SOK:lla suunnitteluprosessin rakennusvaiheessa. Tutkimuksen perusteella seuraavia toimenpidesuosituksia seuraamalla on kuitenkin mahdollista edelleen edesauttaa ja nopeuttaa rullaavan suunnitteluprosessin käyttöönottoa S-ryhmässä.

Toimenpidesuositus 1: Rullaavan suunnittelun ja johtamisjärjestelmän suunnitelmallisen yhteensovittamisen jatkaminen.

Liiketoiminnan suunnittelu, tavoiteasetanta, seuranta ja palkitseminen kulkevat käsi kädessä, minkä takia on tärkeää, että kokonaisuus toimii yhteen saumattomasti. Johtamisjärjestelmän osalta muutostarpeet tavoiteasetannan, seurannan, mutta erityisesti palkitsemisen, tulokorttien ja raportoinnin osalta on tarkennettava entistä kattavammin, jotta ne voidaan selkeästi viestittää eri osapuolille. Johtamisjärjestelmän vaiheittaisessa muovaamisessa voidaan hyödyntää yksinkertaista tiekarttaa, jonka avulla voidaan viestiä eri osapuolille muutoksen etenemistä.

Toimenpidesuositus 2: Rullaavan suunnittelun etujen selvittäminen eri osapuolille entistä painokkaammin.

On oleellista osoittaa liiketoiminnalle, kuinka muutos tulee hyödyttämään heitä heidän omassa työssään. Haastateltavat painottivatkin rullaavan suunnittelun tavoitteiden ja etujen esiin tuomista liiketoiminnalle, sillä vielä tällä hetkellä uuden järjestelmän käyttöönoton katsottiin aiheuttaneen potentiaalisten etujen lisäksi myös paljon ylimääräiseksi koettua työtä. Näin ollen rullaavan suunnittelun kannustimien viestittämistä on jatkettava kaikille osapuolille, niin operatiiviselle kuin ylemmällekin johdolle. On myös hyvä muistuttaa eri osapuolille, minkä takia yhtenäinen suunnitteluprosessi on tärkeä koko ryhmän kilpailukyvyllä, ja toisaalta, että ketjuohjaus ei hyödy järjestelmästä optimaaliseksi, ennen kuin kaikki alueosuuskaupat käyttävät sitä yhtenäisesti.

Toimenpidesuositus 3: Rullaavan suunnitteluprosessin kulun selvittäminen eri osapuolille entistä havainnollisemmin.

Uuden suunnitteluprosessin tapahtumat tulisi löytyä kattavasti merkittynä eri toimialojen vuosikelloista: mitä tehdään Suprossa, mihin aikaan vuodesta, millä tavalla ja ketkä tekevät? Rullaavan suunnitteluprosessin ja suunnittelun vuosikellon mahdollisista muutoksista on myös viestittävä eri osapuolille johdonmukaisesti.

Toimenpidesuositus 4: Palkitsemiskäytäntöjen kehittäminen rullaavaa suunnitteluprosessia tukeviksi.

Niin kauan kuin palkitseminen sidotaan esimerkiksi kalenterivuoden jaksoihin, saattaa rullaavan suunnittelun yhteydessä tapahtuvan tavoiteasetannan merkitys olla epäselvä. Tarve palkitsemiskäytäntöjen muuttamiselle tuotiin haastatteluissa vahvasti esille. Palkitsemisen muuttamiseksi ei löytynyt tämän työn puitteissa yksikäsitteistä vastausta. Joka tapauksessa palkitsemisen tulisi perustua ihmisten palkitsemiseen aidoista suorituksista, ei niinkään kyvystä ”budjetoida oikein”. Mahdollisesti palkitseminen voitaisiin sitoa säännöllisesti päivitettyihin tavoitteellisiin suunnitelmiin, jolloin se motivoisi uusiin tavoitteiden eteen työskentelemiseksi. Palkitsemisasiossa tulisi tehdä yhteistyötä henkilöstöosaston kanssa.

Toimenpidesuositus 5: Suunnitteluprosessin ja suunnittelujärjestelmän eron esilletuominen eri foorumeissa.

Jos suunnitteluprosessin muutos samaistetaan vahvasti uuteen järjestelmään, ei itse johtamisjärjestelmän muutostarvetta välttämättä oteta tarpeeksi vakavasti. Suunnitteluprosessin ja suunnittelujärjestelmän erotusta kannattaakin korostaa. Suunnitteluprosessi on määritelty erikseen, ja suunnittelujärjestelmä on yksi asioista, joka mahdollistaa uudenlaisen suunnitteluprosessin.

Toimenpidesuositus 6: Kannustimien lisääminen rullaavan suunnittelun tekemiseksi osaksi päivittäistä johtamistyötä.

Järjestelmän käytettävyydellä on oleellinen merkitys uuden suunnitteluprosessin hyväksymisessä. Jotta järjestelmä tukisi paremmin jokapäiväistä johtamista ja suunnittelutyötä, on suunnittelujärjestelmää kehitettävä vähitellen mahdollisimman helppokäyttöiseksi ja selkeäksi. Kannustimena päivittäiselle käytölle voidaan tarjota erityisesti liiketoiminnan arvostamia asioita, joita ovat esimerkiksi ymmärrettävä suunnittelulogiikka, työmäärän vähentyminen ja esimerkiksi benchmarking ja simulointimahdollisuudet. Lisäksi jokapäiväiseen johtamiseen kuuluvan toimivan raportoinnin tarjoaminen on oleellista, esimerkiksi toteutuneen tuloksen tarkastelu suhteessa rullaavaan ennustukseen.

Toimenpidesuositus 7: Raportoinnin kehittäminen entistä joustavammaksi.

Ennustemallien pohjalta muodostettujen ennusteiden ja mahdollisen poikkeumaraportoinnin tuominen automaattisesti näkyviin johdon päivittäin käyttämiin työkaluihin koettiin tärkeäksi haastatteluissa. Raporttien tulisi olla muokattavissa käyttäjän tarpeita vastaavaksi, olla käytettävissä joustavasti eri päätelaitteilta riippumatta ajasta ja paikasta sekä asettua tulostettaessa paperille selkeästi. Raportoinnissa on tärkeää myös tietojen luotettavuus ja nopea saatavuus.

Toimenpidesuositus 8: Rullaavaan suunnitteluun liittyvän tavoiteasetannan ja tulokorttien tavoitteiden suhteen tarkistaminen.

Eri ohjausjärjestelmien on ohjattava toimintaa samaan suuntaan, jolloin kokonaisvaikutuksena saadaan tehokas strategian toimeenpano. Jos ohjausvaikutukset eivät ole linjassa, seurataan ohjausjärjestelmää, jolle johto asettaa vahvemman painoarvon. Rullaavan suunnittelun ajureiden on integroiduttava tulokortin tavoitteiden kanssa, ja tulokortit viedään mieluiten samaan järjestelmään muun suunnittelun yhteyteen. Tällöin niin taloudellisten kuin ei-taloudellistenkin tavoitteiden seuraaminen helpottuu. Samalla voidaan miettiä rullaavuutta tulokorttien kannalta. Tällä hetkellä esimerkiksi ketjuohjaus on ”kiinni tulevassa kalenterivuodessa tulokorttien kanssa”.

Toimenpidesuositus 9: Suunnittelujärjestelmän kehitystyön pitkäjänteisyyden viestimisen luottamusta herättävällä tavalla.

Uuden suunnittelujärjestelmän käyttö omaksutaan vähitellen, kun järjestelmän havaitaan toimivan luotettavasti (luvut täsmäävät esimerkiksi Tara-raportoinnin kanssa). Näin ollen on syytä viestiä, että järjestelmän kehitystyö tavoitteiden mukaisesti jatkuu määrätietoisella tavalla. Erityisen tärkeää on viestittää, mitä asioita ollaan parhaillaan kehittämässä ja milloin eri ominaisuuksia on mahdollista ottaa käyttöön. Tässä voidaan hyödyntää esimerkiksi Supron työtilaa, johon voidaan kirjata ylös eri alueosuuskauppojen toiveita ja huomioita järjestelmän kehittämiseksi ja ottaa niihin kantaa.

Toimenpidesuositus 10: Palautteen keräämisen ja siihen reagoinnin kehittäminen yhä systemaattisemmaksi.

Osittain edelliseen kohtaan liittyen, palautetta, kehityskohteita ja kehitysideoita on hyvä kerätä yhä systemaattisemmin sekä alueosuuskaupoittain että toimialoittain. Kerätyt asiat listataan ylös ja viestitään Supron työtilassa, millä tavalla ne tullaan huomioimaan.

Toimenpidesuositus 11: Suunnittelujärjestelmän käytettävyyden parantamisen jatkaminen määrätietoisella tavalla.

Käytettävyyttä ja eri käyttötilanteita pitäisi tutkia systemaattisesti alan asiantuntijan avustuksella. Tähän kuuluu esimerkiksi tyypillisten käyttötilanteiden tai suunnittelutapahtumien kuvaaminen vielä ratkaisemattomien käytettävyydsongelmiin kartoittamiseksi. Kun järjestelmää käyttävät sadat ihmiset esimerkiksi useampia kertoja kuukaudessa, käytettävyyden parantamisesta syntyvä säästö on merkittävä. Mikäli haasteet käytettävyydessä johtuvat järjestelmän ominaispiirteistä, joiden ratkaiseminen vaatisi tietojärjestelmän valmistajan toimia, pitäisi ongelmat näiltä osin huomioida koulutuksessa. Haastateltavat toivoivat myös selkeää, ei-teknistä ohjeistusta, joka olisi helposti käytön aikana löydettävissä.

Toimenpidesuositus 12: Suunnittelun mahdollistaminen rullaavasti tai tarpeen mukaan entistä helpommin.

Suunnittelua pitäisi määrätietoisin askelin pyrkiä keventämään, kun liiketoimintaa aletaan suunnitella rullaavasti aikaisempaa useammin. Ennustamisen ja suunnittelun pohjaksi voidaan tulevaisuudessa harkita esimerkiksi tärkeimpiä liiketoiminnan kasvuun vaikuttavia tekijöitä. Mikäli suunniteltavien kohtien määrä lähentelee esimerkiksi tilin päätöksen tarkkuutta, olisi suuri osa luvuista käytännössä saatava automatisoitua. Ennustamista ja suunnittelua voidaan ohjata hienosäätökulttuuria kohden, mikä voi tarkoittaa esimerkiksi viiden eri ajurin ennustamista, minkä jälkeen järjestelmä ilmoittaa todennäköisen tuloksen. Automatisoinnissa on syytä ottaa huomioon myös eitaloudellisten liiketoiminnan ajurien ja niihin liittyvän datan integrointi järjestelmään.

Toimenpidesuositus 13: Suunnittelun ohjaustietojen laajempi hyödyntäminen.

Haastatteluissa mainittiin, että SOK voisi välittää Supron välityksellä yleiset linjaukset esimerkiksi energiaan, kiinteistöihin ja henkilöstöön liittyvien kulujen yleisestä kehityksestä. Esimerkiksi yleisestä palkkakehityksestä seuraavan viiden vuoden aikana saattaa paras näkemys löytyä SOK:lta, jolloin alueosuuskauppojen keskijohtoon kuuluvien henkilöiden ei tarvitsisi miettiä kehitystä erikseen.

Toimenpidesuositus 14: Rullaavan suunnitteluprosessin omaksumisen tukeminen.

Rullaavan suunnittelun omaksumiseen tarvitaan kulttuurin ja ajattelutapojen muutosta. Tavoitetasojen muuttuminen pitkin vuotta vaatii henkisen muutoksen. Optimaalinen ennustamis- ja suunnitteluprosessi vaatii vahvaa vuorovaikutusta talouden, operatiivisen puolen ja liiketoimintayksiköiden johtajien välillä. Rullaavan suunnitteluprosessin onkin rohkaistava dialogiin ja keskusteluun läpi organisaation. Rullaavan suunnittelun käyttöönotto on hyvä tilaisuus lisätä keskustelua ja suunnittelun läpinäkyvyyttä.

Toimenpidesuositus 15: Ketjuohjauksen ja alueosuuskauppojen välisten ohjaustoimien entistä tarkempi ja selkeämpi määrittely.

Ketjuohjauksen haastatteluissa huomautettiin, että vaikka liiketoiminta tekisi tiettyjä muutoksia suunnitelmiin, näkyy hankinnan reagointi kentälle vasta tietyn ajan kuluttua. Näin ollen suunnitelmien ohjausvaikutus ylöspäin hankintaan on selvítettävä kaikille osapuolille.

Lähteet:

- Akten, M., Giordano, M. & Scheiffele, M.A., 2009. *McKinsey on finance*, McKinsey & Company.
- Apanaschik, G., 2007. *Budgeting and forecasting study**, PwC Advisory.
- Barrett, R. & Hope, J., 2006. Re-forecasting practice in the UK. *Measuring Business Excellence*, 10(2), 28–40.
- Barsky, N. P. & Bremser, W. G., 1999. Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise. *Managerial Finance*, 25(2), 3–15.
- Becker, S., Messner, M. & Schäffer, U., 2009. The evolution of a management accounting idea – The case of Beyond Budgeting. Saatavissa: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1535485.
- Benbasat, I., Goldstein, D. K. & Mead, M., 1987. The Case Research Strategy in Studies of Information Systems. *MIS Quarterly*, 11(3), 369–386.
- Bhimani, A., Horngren, C. T, Datar, S. M. & Foster, G. , 2008. *Management and cost accounting* 4th ed., Harlow, Essex: Prentice Hall/Financial Times.
- Bogsnes, B., 2010. The world has changed - Isn't it time to change the way we lead and manage. *Balanced Scorecard Report*, 12(3), 1–7.
- Bourmistrov, A. & Øestegren Kaarbøe, K., 2011. Tensions in using information from budgets and balanced scorecard: A case study of a telecom company in distress. , 1–30.
- Bourne, M., 2004. *Better Budgeting – A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW*, CIMA – ICAEW.
- Bourne, M., 2005. Six steps to improving your planning and budgeting system. *Measuring Business Excellence*, 9(1), 53–55.
- Bunce, P., Fraser, R. & Hope, J., 2002. *Beyond Budgeting - Breaking free from the annual performance trap*. In P. Horváth (editor). *Performance Controlling*, Stuggart: Schäffer-Poeschel.
- Caulkin, S., 2003. An end to the numbers game. *The Observer*, (April).
- Clarke, P., 2007. The rolling forecast as a catalyst for change. *Accountancy Ireland*, 39(5), 22–24.
- Cokins, G., 2008. Repairing the budgeting process. *Financial Executive*, 24(10), 45–49.

- Curtis, B., Hefley, W.E. & Miller, S.A., 2002. *The people capability maturity model. Guidelines for improving the workforce.*, Addison-Wesley: Garnegie Mellon. The SEI series in software engineering.
- Daum, J. et al., 2005. Beyond Budgeting – breaking free from the annual fixed budget: a discussion between experts from Borealis, Nestlé, Unilever and SAP. *Measuring Business Excellence*, 9(1), 64–70.
- Daum, J., 2002. Beyond Budgeting: A model for performance management and controlling in the 21st century? *Controlling & Finance*, (July).
- Downes, F., 1996. Reinventing the budget process. *Budgeting & Reporting*, (September).
- Drury, C., 2008. *Management and cost accounting* 7th ed., London: Thomson Learning.
- Dugdale, D. & Lyne, S., 2004. *Better Budgeting - A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW*, CIMA – ICAEW.
- Dugdale, D. & Lyne, S., 2006. Budgeting. *Financial Management*, 32–35.
- Eaton, G., 2005. *CIMA official terminology* 2nd ed., Jordan Hill, Oxford: CIMA Publishing.
- Eccles, R.G., 1991. The performance measurement manifesto. *Harvard business review*, 69(1), 131–137.
- Ekholm, B.-G. & Wallin, J., 2000. Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519–539.
- Etim, R. & Agara, I.G., 2011. The Beyond-Budgeting controversy: Can enterprise function without the budget?
- Fanning, J., 2000. 21st century budgeting. *ICAEW*, March(29).
- Fanning, J., 1999. Budgeting in the 21st century. *Management Accounting*, (November), 24–25.
- Fisher, J.G., 1998. Contingency theory, management control systems and firm outcomes - past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10(Supplement), 47–57.
- Flamholtz, E.G., 1983. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 35–50.

- Glader, M. et al., 1996. *Ekonomistyrning i svenska börsföretag. Rapport från sektionen för redovisning och finansiering.*, Stockholm.
- Goode, M. & Malik, A., 2011. Beyond Budgeting: The way forward? *Pakistan Journal of Social Sciences*, 31(2), 207–214.
- Green, S.G. & Welsh, M.A., 1988. Cybernetics and dependence: Reframing the control concept. *Academy of Management Journal*, 13(2), 287–301.
- Hansen, S., 2010. A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 37–41.
- Hansen, S., Otley, D. & Van der Stede, W., 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.
- Hansen, S. & Van der Stede, W., 2004. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439.
- Hillestad, T. & Espedal, B., 2011. Implementing beyond budgeting as a flexible management system: Supportive versus non supportive cultural conditions. In *27th EGOS Colloquium, Sub-theme 03 Professional Service Organizing and Leadership*.
- Hope, J., Fraser, R., Bunce, P. & Röösl, F., 2007. *Beyond Budgeting - The Coherent Model that reunites leadership thinking, management processes and information systems for sustained success in a changing world*, Saatavissa: www.bbrt.org/bb-briefing/files/Beyond-Budgeting-6.pdf [Viitattu 13.5.2012].
- Hope, J. & Fraser, R., 2000. Beyond Budgeting. *Strategic Finance*, 30(1 October), s.30–35.
- Hope, J. & Fraser, R., 2003a. *Beyond budgeting – how managers can break free from the Annual Performance Trap*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Hope, J. & Fraser, R., 1997. Beyond Budgeting... Breaking through the barrier to “the third wave”. *Management Accounting*, 75(11), 20–23.
- Hope, J. & Fraser, R., 1999. Beyond Budgeting: Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, 77(1), 16–21.
- Hope, J. & Fraser, R., 2003b. Who Needs Budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108–115.
- Hunt, S.W., 2003. Tactical issues & best practice solutions in budgeting. *Financial Executive*, 19(9), 53–55.

- Jensen, M.C., 2001. Corporate budgeting is broken - Let's fix it. *Harvard Business Review*, 79(10), 94–101. Saatavissa: <http://www.ssrn.com/abstract=321520>.
- Järvenpää, M. et al., 2010. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*, Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kaplan, R. & Norton, D., 2008. Mastering the management system. *Harvard Business Review*, 86(1), 62–77.
- Kaplan, R. & Norton, D., 1996. Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75–87.
- Kauppinen, T., 2006. *Johtamisen johtaminen*, Helsinki: Talentum.
- Lamoreaux, M.G., 2011. Planning for uncertainty. *Journal of Accountancy*, 212(4), 32–36.
- Langfield-Smith, K., 1997. Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232.
- Lazere, C., 1998. All together now - Why you must link budgeting and forecasting to planning and performance. *CFO Magazine*, (February), 28–36.
- Leahy, T., 2006. Can the budgeting competency gap be narrowed? *Business Finance*, (February), 39–43.
- Libby, T. & Lindsay, R.M., 2009. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75.
- Lorain, M.-A., 2010. Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments? (ed.) *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices (Studies in Managerial and Financial Accounting)*, 20, 177–208.
- Malmi, T. & Brown, D. a., 2008. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- McGee, S., 2003. Breaking free from budgets. *Inc. Magazine*, (October), 73–75, 100.
- McLemore, I., 1996. Winning the Battle of the Budget. *Business Finance*. Saatavissa: <http://businessfinancemag.com/article/winning-battle-budget-0901> [Viitattu 10.8.2012].
- McNally, R., 2002. The annual budgeting process. *Management Accounting*, (February), 10–12.

- Merchant, K. & Van der Stede, W., 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Harlow: Financial Times Press.
- Michael, A., 2007. *Beyond Budgeting Topic Gateway*, Saatavissa: http://www1.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf [Viitattu 12.8.2012].
- Modell, S., 2009. Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 59–90.
- Montgomery, P., 2002. Effective rolling forecasts. *Strategic Finance*, (February 2002), 41–44.
- Moriarty, G.B., 2001. How planning system redesigns can succeed. *Financial Executive*, 56–59.
- Myers, R., 2001. Budgets on a roll. *Journal of Accountancy*, 41–46.
- Neely, A. et al., 2001. *Driving value through strategic planning and budgeting*, London.
- Nolan, G.J., 1999. The end of traditional budgeting. *Journal of Performance Management*, 12(2), 59–72.
- Oiva, A., 2007. *Strategiakeskeinen kyvykkyyden johtaminen ja organisaation strateginen valmius - Kahden johtamismallin testaus*. Oulun yliopisto. Saatavissa: <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514284441/isbn9789514284441.pdf> [Viitattu 17.10. 2012].
- Otley, D., 1980. Accounting, organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–238.
- Otley, D.T., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(November 1998), 363–382.
- Paniccia, D., 2008. Budgets: all bad things must come to an end. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 25–30.
- Pellinen, Jukka, 2005. *Talousjohtaminen*, Helsinki: Talentum.
- Prendergast, P., 2000. Budgets hit back. *Management Accounting*, 78(1), p.s. 14–16.
- Rickards, R.C., 2008. An endless debate: The sense and nonsense of budgeting. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(7), 569–592.

- Rickards, R.C., 2006. Beyond Budgeting: boon or boondoggle? *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 62–76.
- S-kanava, 2012a. Historia. Saatavissa: <http://www.s-kanava.fi/web/s-kanava-tietoa-s-ryhmasta/historia> [Viitattu 17.12.2012].
- S-kanava, 2012b. Ketjut ja palvelut. Saatavissa: <http://www.s-kanava.fi/web/s-kanava-tietoa-s-ryhmasta/ketjut-ja-palvelut> [Viitattu 17.12.2012].
- S-kanava, 2012c. S-pankki. Saatavissa: <http://www.s-kanava.fi/web/s-kanava-tietoa-s-ryhmasta/s-pankki> [Viitattu 17.12.2012].
- S-kanava, 2012d. SOK-yhtymä. Saatavissa: <http://www.s-kanava.fi/web/s-kanava-tietoa-s-ryhmasta/sok-yhtyma> [Viitattu 17.12.2012].
- Salminen, J., 2008. *7 askelta strategiasta tuloksiin*, Helsinki: Talentum.
- Sandalgaard, N., 2012. Uncertainty and budgets: an empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, 7(4), 397–415.
- Sandelin, M., 2008. Operation of management control practices as a package — A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324–343.
- Simons, R., 1995. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Simons, R., 2005. *Levers of Organization Design*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Steed, E. & Gu, Z., 2007. Hotel management company forecasting and budgeting practices: a survey-based analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(6), 676–697.
- Viitala, R. & Jylhä, E., 2007. *Liiketoimintaosaaminen*, Helsinki: Edita Publishing Oy.
- De Waal, A., Hermkens-Janssen, M. & Van de Ven, A., 2011. The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 316–336.
- De With, E. & Dijkman, A., 2008. Budgeting practices of listed companies in the Netherlands. *Management Accounting Quarterly*, 10(1), 26–37.
- Åkerberg, P., 2006. *Budjetoinnin mielettömyys*, Helsinki: Talentum.
- Östergren, K. & Stensaker, I., 2011. Management control without budgets: A field study of “Beyond Budgeting” in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149–181.

Liitteet:

Liite 1 Selostus kirjallisuuskatsauksesta

Kirjallisuuskatsauksen tekemiseen hyödynnettiin yliopiston tarjoamaa pääsyä eri hakutietokantoihin. Työn aiheen pohjalta muotoutui hakusanoiksi *rolling forecast budgeting*, sillä relevanteissa artikkeleissa ajateltiin käsiteltävän sekä rullaavaa ennustamista että budjetointia. Hakuparametrien avulla saatiinkin joukko aihetta käsitteleviä artikkeleita. Hakusanoilla saatiin 686 osumaa 14 eri hakutietokannasta (taulukko 3), jotka käytiin läpi listaamalla tutkimukselle tähdelliset artikkelit, jolloin kirjallisuuskatsauksen perustaksi muodostui noin 40 artikkelin joukko. Näiden artikkelien, sekä muiden löydettyjen artikkelien lähteitä seuraamalla läpikäytyjen tutkimusten lukumäärä nousi noin 90 artikkeliin. Joukossa on mukana myös muutamia sanomalehtiartikkeleita alan lehdistä, mutta tutkimuksessa on pyritty antamaan painoarvoa tieteellisille tutkimuksille.

Taulukko 3: Käytetyt hakutietokannat.

Aineisto / tietokanta
ABI/INFORM (ProQuest) New *
Academic Search Elite (EBSCO)
Annual Rev: Social Sciences
Annual Reviews All series
Business Source Complete (EBSCO)
Communication & Mass Media Complete (EBSCO)
DOAJ Directory of Open Access Journals
Emerald Journals (Emerald)
JSTOR - Arts & Sciences I Collection (Social science)
JSTOR - Business Collection
PsycArticles (Ovid)
SAGE Premier
Science Direct (Elsevier) SD
SpringerLink

* ABI/INFORM (ProQuest) New tulkittiin erikseen, relevantteja osumia tuli noin 170 karsimalla hakua sopivasti.

Liite 2 Haastattelut

Pvm	Kesto	Haastateltava	Asema / vastuualue	Yhtiö	Paikka
30.7.2012	41:25	Jani Vahala	Talousjohtaja	OOO	Helsinki
28.8.2012	63:43	Veli-Matti Liimatainen	Market-kaupan toimialajohtaja	HOK-Elanto	Helsinki
14.8.2012	40:19	Harri Havia	Liiketoimintajohtaja	Sokotel Oy	Helsinki
10.9.2012	60:54	Jussi Kaartinen	Market- ja tavaratalotoimialan toimialajohtaja	Satakunta	Pori
8.8.2012	111:51	Mikko Mäki	Kalevan prismajohtaja	Pirkanmaa	Tampere
15.8.2012	71:33	Teija Parviainen	Suunnitteluvastaava	Koillismaa (pilotti)	Kuusamo
23.8.2012	59:42	Jani Virtanen	Suunnittelupäällikkö	Pirkanmaa	Tampere
3.8.2012	63:43	Juha Ilvonen	Suunnittelujohtaja	HOK-Elanto (pilotti)	Helsinki
11.9.2012	51:06	Pasi Hämäläinen	Laskentapäällikkö	KPO (uusi käyttäjä)	Helsinki
5.9.2012	51:42	Leena Laitinen	Johtaja (Pt/Kt)	SOK / Ketjuohjaus	Helsinki
		Laura Koistinen	Hallinto ja talousohjaus -yksikön johtaja (Pt/Kt)		
		Vesa Kyllönen	Johtaja (Pt/Kt/Limy/Ra)		
4.10.2012	46:52	Anna Parkatti	Kehityspäällikkö (Ra)	SOK / Ketjuohjaus	Helsinki
		Antti Erikivi	Kehityspäällikkö (Limy)		